

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LES
MODIFICATIONS SUCCESSIVES DE L'IMPOT

SUR

Les Actes Juridiques & les Mutations

DE L'AN VII A 1908

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Mercredi 28 Avril 1909, à 1 heure

PAR

Paul GOULARD

Receveur de l'Enregistrement

Président, M. JACQUELIN, professeur

Suffragants

} *MM. BARTHÉLEMY, professeur*
SAUZET, professeur

PARIS V.

V. GIARD & E. BRIÈRE

LIBRAIRES-ÉDITEURS

16, Rue Soufflot, et 12, Rue Toullier

1909

THÈSE
POUR
LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

LES
MODIFICATIONS SUCCESSIVES DE L'IMPOT
SUR
Les Actes Juridiques & les Mutations
DE L'AN VII A 1908

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Mercredi 28 Avril 1909, à 1 heure

PAR

Paul GOULARD
Receveur de l'Enregistrement

Président, M. JACQUELIN, professeur

Suffragants { *MM. BARTHÉLEMY, professeur*
SAUZET, professeur

PARIS V.

V. GIARD & E. BRIÈRE

LIBRAIRES-ÉDITEURS

16, Rue Soufflot, et 12, Rue Toullier

1909





Digitized by the Internet Archive
in 2026

Les Modifications successives de l'Impôt

SUR

Les Actes Juridiques et les Mutations

De l'An VII à 1908

INTRODUCTION

Les transformations de la vie politique et économique d'un pays se répercutent nécessairement sur son régime financier.

L'importance et la répartition de l'impôt varient en même temps que les institutions du droit public : les dépenses s'accroissent avec le développement des services assumés par l'Etat ; la répartition des charges entre les contribuables se modifie avec les principes suivis par le législateur.

D'un côté les phénomènes les plus fréquents de la vie économique seront frappés de préférence : c'est là

une condition essentielle au bon rendement de l'impôt.

Le régime fiscal français s'est modifié suivant ces règles dans ses différentes parties.

Nous nous sommes proposé d'étudier celles de ses modifications qui ont affecté l'impôt sur les actes juridiques et les mutations de l'an VII à 1908.

Il nous a paru utile d'exposer au préalable, la théorie générale des impôts que nous allons examiner, et de montrer dans un aperçu historique, que malgré l'absence de tout principe suivi dans la législation fiscale de l'ancien régime, c'est dans cette législation qu'ont été puisées les grandes règles énoncées en l'an VII.

Nous diviserons notre étude elle-même en trois parties :

I. — Critique de la législation fiscale de l'an VII.

II. — Réformes opérées de l'an VII à 1908.

III. — Valeur de législation fiscale actuelle. Dans quel sens peut-on la corriger.

Première Partie

Théorie générale de l'Impôt sur les Actes juridiques et les Mutations

CHAPITRE PRÉLIMINAIRE

GÉNÉRALITÉS

Les actes juridiques et les mutations donnent lieu, à peu près dans toutes les législations modernes, à la perception de taxes importantes. La presque universalité de ces taxes s'explique parce qu'elles offrent de grandes facilités de recouvrement.

Notre législation fiscale fait supporter aux actes juridiques et aux mutations les droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèque. Il faut signaler aussi quelques droits de greffe.

Ces divers droits occupent une place très importante parmi les ressources budgétaires, assurant plus d'un cinquième des revenus ordinaires (1).

1. Prévisions pour 1908 : Enregistrement : 613.217.9000 fr. ; Timbre : 210.619.700 francs. — Pour 1909 : Enregistrement : 662.607.000 francs ; Timbre 208.848.000 francs.

CHAPITRE PREMIER

DÉFINITIONS

On définit ordinairement les droits d'enregistrement les droits perçus à l'occasion de la relation d'un acte ou d'une déclaration, sur un registre destiné à cet effet (1) ; les droits de timbre, un impôt sur le papier employé à la rédaction des actes ; les droits d'hypothèque, le salaire de la formalité hypothécaire.

Ces définitions ne sont plus exactes aujourd'hui. Nous verrons que les droits d'enregistrement sont souvent perçus en dehors de toute transcription ; que les droits de timbre sont exigibles alors même qu'aucun acte n'est rédigé, et que les taxes sur les formalités hypothécaires sont quelquefois des impôts au sens strict du mot.

Les diverses applications des droits d'enregistrement de timbre et d'hypothèque, nous empêchent d'en donner des définitions précises.

Nous nous arrêterons à celles-ci qui s'attachent seu-

1. Demante, I, n° 1. — Naquet, I, n° 1.

lement à l'assiette de l'impôt, cette assiette nous ayant paru le critérium le plus net.

Les droits d'enregistrement sont perçus sur les mutations et les actes juridiques à raison des conventions qu'ils constatent ;

Les droits de timbre frappent le fait matériel de l'existence d'une convention ;

Les droits d'hypothèque sont dus à raison de la publicité donnée par les formalités hypothécaires à certains actes juridiques.

CHAPITRE II

JUSTIFICATION DES TAXES SUR LES ACTES JUDICIAIRES ET LES MUTATIONS

On s'est préoccupé à diverses reprises de justifier l'établissement des taxes sur les actes juridiques et les mutations.

On a voulu voir en elles le salaire d'une formalité. Cette théorie, évidemment inacceptable par les droits de timbre, ne l'est guère plus en ce qui concerne les droits d'enregistrement dont le paiement est obligatoire dans un certain délai : un salaire ne peut être exigé que de celui qui réclame un service. D'autre côté le salaire doit se calculer d'après le travail de l'agent chargé de donner la formalité et non d'après les énonciations des actes qui la reçoivent.

On ne peut ainsi expliquer les diverses quotités de droits, ni l'existence des droits proportionnels. Nous reviendrons d'ailleurs sur ce point dans le chapitre suivant et nous chercherons à montrer le peu d'utilité de la formalité de l'enregistrement.

On a dit que le droit de mutation était le prix du

service rendu par l'Etat « garant de toutes les transactions sociales » : « Le prélèvement fait sur le montant des transactions équivaut à une preuve d'assurance.

Les contractants dans le cas d'une transaction paient à l'Etat sa garantie et le concours éventuel qu'il leur prêtera, si on venait à les troubler dans l'exécution du contrat ou dans la jouissance de l'héritage » (1). La solidité de cette séduisante théorie paraît très compromise par l'existence de l'impôt « compensateur » de main-morte et des taxes prévues à l'occasion des contestations consécutives des contrats.

L'influence des idées féodales a fait croire que « le droit de mutation était le prélèvement du capital au profit de l'Etat propriétaire primitif des biens transmis » (2). Cette opinion conduit à la négation du droit de propriété. Enoncé dans une opinion du grand juge le 23 nivôse an XII, elle fut accueillie par plusieurs tribunaux : elle donnait à l'administration, pour le recouvrement des droits de mutation, un droit de préférence sur l'ensemble des capitaux héréditaires. La Cour de cassation mit fin à cette jurisprudence le 23 juin 1857, et, ruina en même temps, la théorie qui lui servait de base. « Le droit de prélèvement revendiqué par la régie suppose un droit de propriété préexistant. Or ce droit écrit nulle part est invinciblement repoussé par

1. Paul Leroy-Beaulieu, *Science des finances*, p. 502.

2. Cour de Paris ; arrêtés des 13 mars et 18 novembre 1875. Avocat général Delabaume.

les principes du droit sur l'émancipation de la propriété et la plénitude du droit qu'elle confère » (1). La Révolution avait en effet supprimé définitivement le domaine éminent en proclamant le caractère absolu de la propriété (2).

Les taxes sur les actes juridiques et les mutations pourraient encore se justifier dans un système fiscal bien arrêté, en tant que taxes de complément destinées à atteindre les portions de la fortune, qui échapperaient aux autres impôts. L'histoire de notre système fiscal vient à l'encontre de cette thèse.

L'Assemblée constituante avait recherché un système d'impôts logiquement construit : imbue des idées physiocratiques elle avait supprimé tous les impôts autres que la contribution foncière la contribution sur ses facultés, les droits d'enregistrement de timbre et de douane. Mais son œuvre fut bouleversée rapidement, les nécessités budgétaires firent créer de nouveaux impôts un peu au hasard : les patentes apparaissent dès 1791 ; le Directoire crée les droits sur les voitures publiques, les cartes, les tabacs ; le premier Empire

1. Rapport du conseiller Laborie à la Cour de cassation.

2. Cette théorie a été récemment reprise en Angleterre par le chancelier de l'Echiquier sir William Harcourt (1894) : « Le titre que l'Etat possède sur la propriété accumulée du défunt est antérieure à toute autre. Le droit d'un mort à disposer de ses biens ne dérive que de la loi, et l'Etat a la faculté de stipuler les conditions et réserves sous lesquelles ce droit peut être exercé ». Il est vrai que cette déclaration du chancelier fut accueillie par des éclats de rire sur certains bancs.

frappe les boissons et le sel. Incessamment retouché depuis lors, et dans des sens différents par les gouvernements qui se sont succédé, notre régime fiscal n'a plus aucune unité.

Les taxes sur les actes juridiques et les mutations ne peuvent en réalité se justifier d'une façon particulière. Nous essayerons de démontrer dans le chapitre suivant que ce sont des impôts purs et simples.

CHAPITRE III

NATURE DES TAXES SUR LES ACTES JURIDIQUES ET LES MUTATIONS

§ I. — *Droits d'enregistrement.*

On a voulu voir dans les droits d'enregistrement une rétribution fiscale ; ceci est dû à ce qu'en principe ils sont perçus à l'occasion de la transcription sur un registre des clauses principales des actes.

Mais si l'on examine d'une part les effets civils de la formalité, d'autre part le mode de perception des droits, on arrive vite à reconnaître que les droits d'enregistrement ont nettement le caractère d'impôts.

Effets de la formalité. — La principale utilité de la formalité est de donner date certaine aux actes sous seing privé : l'article 1328 du code civil dispose en effet que les actes sous seing privé n'ont de date contre les tiers que du jour où ils sont enregistrés... « Mais les actes authentiques font foi de leur date par eux-mêmes. Ainsi limité aux actes sous seing privé, cet effet d'enregistrement a encore perdu de son terrain d'application, depuis que dans certains cas on perçoit

les droits d'enregistrement en dehors de toute présentation d'un acte sur la simple déclaration des parties : c'est ce qui arrive notamment lors des déclarations de location verbale.

Les autres effets de la formalité ne sont que secondaires.

L'enregistrement ne peut prouver l'existence d'un acte, ni même servir à lui seul de commencement de preuve par écrit (1) : l'acte présenté à la formalité pourrait être faux. Toutefois on peut supposer la perte fortuite d'un acte authentique enregistré : dans ce cas l'enregistrement peut valoir comme commencement de preuve par écrit pourvu que le répertoire du notaire soit conforme au registre.

En ce qui concerne la conservation des actes sous seing privé, l'enregistrement n'offre plus grand intérêt depuis que la copie textuelle de ces actes n'est plus exigée par l'administration. D'ailleurs la circulaire de 1875 qui autorisait les agents à ne reproduire sur leurs registres que l'analyse des clauses principales des actes ne faisait que consacrer la pratique qui s'était introduite. Cependant les particuliers ont encore intérêt à obtenir communication des enregistrements (communication qui est toujours accordée aux parties contractantes, et sous certaines conditions au tiers) (2). Cet

1. Dalloz. Répertoire. V. Enregistrement n. 68.

2. Les receveurs de l'enregistrement ne pourraient délivrer d'extraits de leurs registres que sur une ordonnance du juge de paix, lorsque ces

intérêt existait lorsque l'on veut être renseigné sur la situation pécuniaire d'un sien débiteur.

Dans un cas particulier l'engagement peut servir de présomption : c'est ce qui arrive lorsqu'une créance peut être prouvée par témoins ou par présomptions (art. 1344, 1347 et 1348 du Code civil). On rendra une apparence de cette règle dans le passage de nos lois qui tendent pour plus sûrement garantir les créances de la femme jusqu'à elle reconnues d'une déclaration de succession signée par le mari.

Il faut signaler aussi, que les exploits des huissiers ou de tout autre ayant pouvoir de faire des exploits ou procès-verbaux sont frappés de nullité par la loi du 22 frimaire an VII, et de nullité d'engagement dans les quatre jours de leur date (1). Cette nullité paraît avoir été établie dans le but d'éviter les antedates des exploits pour s'assurer par les actes des huissiers comme au droit romain. On s'assure aussi que la nullité ne frappe pas les exploits et procès-verbaux dressés dans un intérêt de police (2) et la une dérogation au texte de la loi de frimaire, dérogation qui s'explique par un motif d'ordre public (3).

Enfin le contrat de gage ne peut être opposé aux tiers aux termes de l'article 2074 du Code civil que s'il y a

extraits ne seront pas demandés par que l'une des parties contractantes ou leurs ayants cause. » (Loi du 22 frimaire an VII, art. 58, § 1.

1. Cassation, 27 juillet 1827.

2. Art. 20 et 23.

« un acte public ou sous seing privé dûment enregistré ».

Ainsi la formalité n'a que bien peu d'utilité pour les particuliers. L'enregistrement n'a donc que très rarement le caractère de service public.

L'examen du mode de perception des droits va nous montrer que les services rendus par la formalité ne le sont que fortuitement.

II. — *Perception des droits.* — La recette est faite en principe à la suite d'un enregistrement ; celui-ci ne consiste jamais qu'en une analyse des actes, destinée seulement à faire apparaître les faits générateurs de l'impôt, et à retenir tout à qui permettra à l'administration de rechercher ultérieurement les droits cédés.

Il arrive très souvent que la recette soit basée sur la seule déclaration des parties : c'est ce qui se passe pour les perceptions faites sur les locations verbales, mutations par décès, transmissions de titres nominatifs (1).

Quelquefois le droit est perçu par abonnement, c'est-à-dire sur des mutations supposées.

1. La distinction entre les droits d'acte et de mutation proposée par quelques auteurs est née d'une confusion par eux faite sur ce point : le droit d'acte est subordonné à la condition qu'un écrit constatant la convention soit présentée au receveur ; le droit de mutation est dû indépendamment de tout écrit. Cette théorie n'a pas de base juridique : les droits de mutation sur les meubles sont classés parmi les droits d'acte ; elle n'a pas non plus de base légale.

Aussi les services rendus par l'enregistrement sont trop rares, et trop peu importants pour lui faire attribuer le caractère de rétribution fiscale : les droits d'enregistrement sont des impôts au sens propre du mot,

§ 2. — *Droits de timbre*

Les droits de timbre ont toujours eu nettement le caractère d'impôts (1). Ils sont dus sur les actes écrits et c'étaient à leur origine un impôt sur le papier employé à la rédaction des actes, toujours calculé d'après la dimension du papier. De nos jours leur taux varie bien souvent avec la nature des actes. Leur perception primitivement effectuée par la vente aux parties d'une feuille de papier l'est indifféremment aujourd'hui par l'apposition d'un timbre, un simple visa sur les feuilles non timbrées employées par les particuliers, ou une recette faite d'après les déclarations des redevables (2). Il arrive aussi que le droit de timbre soit perçu sans qu'il y ait d'écrit (3).

1. L'impôt du timbre présente toutefois l'utilité d'empêcher dans une certaine mesure par le filigrane contenu dans la feuille de papier timbré, l'antidate de l'acte écrit sur cette feuille.

2. Droits de timbre des opérations de bourse. (L. 28 avril 1893.)

3. Droits de timbre par abonnement, droits perçus par état sur récépissés des chemins de fer.

§ 3.— *Taxes sur les formalités hypothécaires*

Les taxes sur les formalités hypothécaires ont conservé à un plus haut degré le caractère de rétribution fiscale : le service rendu par la publicité est considérable et les taxes sont exigibles seulement si les parties demandent la formalité. Toutefois, ces taxes excèdent le prix du service rendu : ce ne sont donc pas des rétributions simples (1).

Il faut encore mettre à part le droit proportionnel de transcription. Très exagéré dans sa quotité il est perçu par anticipation lors de l'enregistrement des actes susceptibles d'être transcrits (2) ; il est même devenu en ce qui concerne les ventes d'immeubles un droit d'enregistrement, c'est-à-dire un impôt dû indépendamment de l'utilité que peut présenter la formalité (3). Il est même exigible alors que les mutations ne pourraient pas matériellement être transcrites : ainsi en est-il pour les ventes verbales d'immeubles (4).

1. La rémunération du travail effectué par le conservateur est assurée par les salaires qui s'ajoutent aux taxes perçues au profit du Trésor.

2. Dans tous les cas où les actes sont de nature à être transcrits au bureau des hypothèques le droit sera augmenté de 1,5 0/0, et la transcription ne donnera plus lieu à aucun droit proportionnel » (art. 54, loi du 28 avril 1816).

3. Le droit d'enregistrement des ventes d'immeubles est fixé à 5,5 0/0 ; mais la formalité de la transcription au bureau de la conservation des hypothèques ne donnera plus lieu à aucun droit proportionnel ». (Loi du 28 avril 1816, art. 52.)

4. Solution du 21 avril 1891. — R. E. 410.

En résumé les taxes sur les actes juridiques et les mutations sont le plus souvent des impôts au sens strict du mot : quelquefois des rétributions fiscales, mais ne sont jamais des rétributions pures et simples.

Leur seule justification, c'est que les actes juridiques et les mutations révèlent chez ceux qui les font des facultés pécuniaires, facultés que l'Etat a le droit de taxer.

CHAPITRE IV

LA LÉGISLATION FISCALE SUR LES ACTES JURIDIQUES ET LES MUTATIONS AU POINT DE VUE ÉCONOMIQUE

SECTION I

GÉNÉRALITÉS SUR L'IMPÔT

§ I. — *Ce qu'est l'impôt*

L'utilité finale de l'impôt a varié dans le temps. Nous nous attacherons à son but actuel pour le définir.

De nos jours l'action de l'Etat s'est étendue d'une façon remarquable. Elle poursuit en outre de la sécurité publique, la mise en valeur du capital national, l'amélioration physique et morale de ses ressortissants ; elle tend aussi à assurer l'existence aux plus pauvres d'entre eux.

Les gouvernements civilisés se sont de plus en plus pénétrés de cette idée que chacun a le droit de vivre, en même temps qu'il a le devoir d'aider les autres à

vivre. Il est admis en science politique que les hommes composant un même groupe social sont solidaires, et que les gouvernants doivent réaliser cette solidarité.

Les définitions de l'impôt que l'on a données récemment mettent en évidence cette idée de solidarité. C'est ainsi que M. Paul Leroy-Beaulieu voit en l'impôt « le prix des services que rend ou qu'a rendus l'Etat ; il représente en outre la part que chaque citoyen, par l'application du principe de la *solidarité* nationale doit supporter dans les charges de toute sorte et de toute origine qui pèsent sur l'Etat » (1), et M. Cauwès « le prix que la souveraineté exige de l'individu en vertu du principe de la *solidarité* nationale, pour la rémunération des services d'intérêt général et le paiement d'autres charges résultant des dettes de l'Etat » (2).

C'est cette définition que MM. Boucard et Jèze ont adopté en termes plus concis : l'impôt est « la contribution pécuniaire que les gouvernants exigent des individus en accomplissement de leur devoir de *solidarité* sociale » (3).

§ 2. — *Quotité, assiette et répartition de l'impôt*

L'impôt exigible en accomplissement du devoir de

1. Boucard et Jèze, *Science des finances (Manuel de)*, p. 230.

2. *Economie politique*. IV, p. 267.

3. *Science des finances*, I, 131.

solidarité sociale, n'est légitime que dans la mesure où il est nécessaire à la réalisation de cette solidarité.

L'application de cette règle soulève de nombreux problèmes, et l'on se trouve pour les résoudre en face d'intérêts multiples et souvent contradictoires.

D'un côté l'état doit s'assurer un rendement certain qui lui permettra de remplir ses obligations : il lui faudra frapper les phénomènes les plus fréquents de la vie sociale. Mais il risque alors d'entraver la production nationale : tout impôt est par lui-même, au point de vue économique, un obstacle au progrès puisqu'il prive le contribuable d'une partie de ses capitaux. Par cela même le rendement de l'impôt sera compromis : privé de ses moyens de production, le contribuable aura des forces contributives moins grandes. L'Etat doit donc rechercher des taxes ou rendement sûr, en même temps qu'elles seront assez légères pour ne pas avoir une répercussion néfaste sur la propriété nationale.

Le contribuable de son côté ne doit l'impôt que dans la mesure où il doit coopérer à la solidarité ; c'est-à-dire, qu'il ne doit payer que ce qui est nécessaire à l'Etat, dans la mesure de ses forces, et qu'il a le droit d'exiger que l'Etat prélève l'impôt sans exaction.

Des observations que nous venons de faire, il résulte que : 1^o l'impôt doit frapper les phénomènes les plus apparents et les plus fréquents de la vie économique et sociale ; c'est la première condition de son bon rendement ;

2° La quotité de la taxe doit être assez faible pour ne pas réduire le nombre des phénomènes imposés. (Une taxe trop lourde a encore le résultat d'encourager la fraude et d'amener l'exode des capitaux) ;

3° L'impôt devra être réparti équitablement : une mauvaise répartition pouvant compromettre la prospérité générale.

SECTION II

LES IMPOTS SUR LES ACTES JURIDIQUES ET LES MUTATIONS

L'incidence de ces impôts et leur répercussion sur la vie économique du pays varient avec les actes qu'ils atteignent. C'est ce qui a conduit la plupart des législations positives à distinguer dans les actes juridiques trois groupes : 1° actes juridiques, autres que les actes de procédure et d'instances ; 2° actes de procédure et d'instances ; 3° mutations à titre gratuit ; l'importance de la taxation variant pour chaque groupe.

§ 1. — *Actes juridiques autres que les actes de procédure et d'instances*

Les plus nombreux et les plus importants de ces actes sont les mutations à titre onéreux. De l'avis général l'incidence des taxes qui les atteignent est très mauvaise : des deux contractants ce sera le plus pauvre qui

supportera l'impôt ; c'est ce que fait ressortir Adam Smith : « Les taxes sur la rente des terres tombent entièrement sur le vendeur. Le vendeur est presque toujours dans la nécessité de vendre et par conséquent de prendre le prix qu'il peut trouver. L'acheteur au contraire n'est presque jamais forcé d'acheter, et ne donne que le prix qu'il lui plaît de donner. Il calcule ce que la terre lui coûtera tant en achat qu'en impôt : plus il sera obligé de payer pour l'impôt, moins il voudra donner pour le prix d'acquisition.

« Les droits de timbre et d'enregistrement des obligations et contrats d'emprunt, tombent en entier sur l'emprunteur, et dans le fait, c'est toujours lui qui les paie. Ainsi ces sortes de taxes tombent presque toujours sur une personne qui est dans le besoin, ce qui les rend souvent cruelles et oppressives (1). »

Au point de vue de leur répercussion sur la vie économique du pays, les taxes sur les mutations à titre onéreux ne sont pas moins condamnables : elles ont pour résultat immédiat de gêner la circulation des capitaux et même de l'entraver dans une certaine mesure dès que leur taux s'élève. Or, généralement les mutations ont pour effet de faire passer les différents éléments du capital en des mains plus aptes à les faire fructifier : « La transmission augmente le revenu général puisqu'elle augmente le revenu des deux contrac-

1. Adam Smith. *Richesse des nations*, V, II.

tants. Aussi il importe toujours à la société que les propriétés aillent le plus facilement possible où elles veulent aller, car c'est là qu'elles rapportent le plus (1). »

Ainsi les taxes sur les mutations à titre onéreux doivent être peu élevées.

Elles doivent encore être proportionnées aux facultés des redevables, pour être équitablement réparties. La difficulté est de trouver une base à cette proportionnalité. Les législations positives supposent que les facultés contributives des individus sont révélées par l'importance de leurs transactions. Le critérium est évidemment peu certain. Toutefois faute d'un plus juste, on l'accepte généralement.

§ 2. — *Actes de procédure et d'instances*

Les actes de procédure et d'instance ne doivent être frappés qu'avec beaucoup de réserve. Le grand nombre d'actes des instances judiciaires fait qu'ils ne peuvent être régis par les règles ordinaires sur l'enregistrement et le timbre. La quantité considérable de droits que l'on serait amené à percevoir, ferait supporter au plaideur des taxes d'autant plus lourdes que le litige serait moins considérable (les actes de procédure donnant lieu le plus souvent à des droits fixes). Sans

1. J.-B Say. *Traité d'économie politique*, liv. III, chap. XIX.

doute la proportionnalité de l'impôt sur les actes de procédure et d'instance pourrait être assurée par l'établissement d'une taxe unique des frais de justice, taxe qui serait perçue sur le jugement définitif, proportionnellement à l'importance du différend. Mais encore ici la taxation devra être prudente. Le danger que présenterait un impôt lourd est révélé par les violentes et nombreuses critiques que l'on formule contre ce genre de taxes. « Dans l'énumération des mauvais impôts », dit Stuart Mill, « il convient d'assigner une place distinguée aux impôts sur l'usage du pouvoir judiciaire : ce sont des impôts sur la justice et par conséquent des primes au profit de l'injustice. On a pensé sans doute que ceux qui jouissent des avantages de la justice doivent en payer les frais : ainsi que l'a remarqué Bentham, ceux qui sont dans la nécessité de recourir à la justice sont ceux qui profitent le moins et non le plus des lois et leur application (1) ». En France, dès 1816, M. de Serre signalait au Parlement le danger de l'impôt sur les actes de procédure : « Avec des droits importants », disait-il, « le pauvre ne peut parvenir à se faire rendre justice ; le pauvre, l'homme même un peu aisé ne peut encourir les chances d'un procès, et l'homme en état de supporter les frais de ce procès lui force la main et lui fait nécessairement la loi (2) ».

1. Stuart Mill. II, p. 425.

2. Comparez Wahl, *Traité de droit fiscal*, t. I, n° 27 : « Ces impôts sont profondément iniques, mettant obstacle à la poursuite des droits légitimes et ayant tous les inconvénients de la justice vénale. »

§ 3. — *Mutations à titre gratuit.*

Ces mutations sont généralement frappées très lourdement.

Le législateur n'a pas à se préoccuper ici de l'incidence de l'impôt qui est au premier chef : Il est réellement supporté par le contribuable auquel il s'adresse, sans donner lieu aux incidences souvent inattendues qui résultent de la plupart des taxes fiscales (1).

D'un autre côté le contribuable ne souffre pas du prélèvement opéré par l'impôt, encore qu'il y aurait absorption partielle du capital transmis : l'héritier ou le donataire voient leur fortune s'accroître, au contraire de l'acquéreur, qui n'a fait qu'un échange (2). On conçoit aussi que les taxes successorales perçues à des intervalles relativement éloignés, puissent être plus importantes que les taxes perçues annuellement. Enfin la facilité d'obtenir le paiement d'un héritier ou d'un donataire encore sous le coup de la « bonne aubaine », jointe à la facilité d'imposition (l'exagération des tarifs n'ayant ici aucune influence sur le nombre de transmissions de cette nature), n'a pas peu contribué à l'aggravation des droits sur les mutations à titre gratuit.

1. Exposé des motifs de M. Poincaré par M. Passy.

2. Naquet. *Traité pratique et théorique des droits d'enregistrement*, t. I, p. 337.

§ 4

En résumé les impôts sur les actes juridiques et les mutations doivent être très modérés dans leur quotité, et autant que possible proportionnels.

Frappant la plupart des transactions, ils ont pour résultat d'en restreindre le nombre et d'entraver ainsi la circulation des capitaux; ils atteignent très souvent celui des contractants qui est économiquement le plus faible, c'est-à-dire le plus pauvre; fréquemment aussi, ils frappent la richesse en formation. Ils ont ainsi une repercussion considérable sur la prospérité nationale, ce qui doit attirer particulièrement sur eux l'attention du législateur.

Deuxième Partie

Historique des Impôts sur les Actes juridiques et les Mutations des origines à l'An VII

CHAPITRE PREMIER

ANCIEN RÉGIME

Il ne faut pas rechercher l'origine des impôts actuels sur les actes juridiques et les mutations dans les taxes perçues à Rome à l'occasion des ventes (*de centesima rerum venalium*), des mutations par décès (*de vicesima hereditatum*) ou des affranchissements (*de vicesima libertatis*). Ces taxes avaient disparu bien avant l'invasion barbare en Gaule.

Notre régime fiscal a, sur le point qui nous intéresse, son origine en partie dans les droits féodaux, en partie dans les impôts royaux.

SECTION I

LES DROITS FÉODAUX

Les premiers droits de mutation qui réapparaissent en France sont les droits féodaux de relief ou de

rachat, de quint ou de requint, de lods et ventes. Ce ne sont pas des impôts, mais seulement la reconnaissance du droit éminent de propriété appartenant au seigneur.

§ 1. — *Droit de relief*

Le droit de relief était perçu à l'occasion des mutations de fiefs et de tenures nobles ; les mutations de terres roturières et des francs-alleux y échappaient : c'était le prix de l'investiture du nouveau vassal (1). Le plus souvent les héritiers en ligne directe n'étaient pas tenus d'acquitter le droit de relief (2) ; toutefois certaines coutumes entre autres celle de Bretagne, ne leur accordaient pas cette faveur. La quotité du droit de relief, fixée d'abord arbitrairement par le seigneur, l'est ensuite par la coutume ou une ordonnance ; quelquefois par l'estimation du vassal ou de prud'hommes acceptée par le seigneur (3). Généralement le droit de relief équivalait au revenu du fief pendant un an. Il est

1. « L'origine du profit de rachat vient de ce que les fiefs n'étaient anciennement qu'à vie. Lorsque par la suite ils sont devenus disponibles et héréditaires, ça été à la charge d'un droit pécuniaire au profit du seigneur. » Pothier, *Traité des fiefs*, 2^e partie, chap. I.

2. « En succession en ligne directe, n'y a aucun profit de relief, mais en tous cas que le fief échet en ligne collatérale, est deu profit de rachat au seigneur de fief », Coutume d'Orléans, art. 22.

3. « Droit de relief est le revenu du fief d'un an, ou le dire de prud'hommes, ou une somme pour une fois offerte de la part du vassal au choix et élection du seigneur féodal. » Coutume de Paris, art. 47.

à remarquer qu'il n'était dû qu'une fois dans la même année, alors même que plusieurs mutations par décès seraient survenus pendant ce laps de temps (1).

§ 2. — *Droit de quint*

Le droit de quint est, comme son nom l'indique, un droit du cinquième que le seigneur perçoit sur le prix de vente d'un fief. Toutefois son taux n'est pas uniforme : le droit de quint n'est que du sixième en Poitou, du huitième en Bretagne et du treizième en Normandie. A l'origine, il est dû par le vendeur ; c'est le prix de l'autorisation de vendre accordée par le seigneur.

Dans certaines coutumes, l'acquéreur est tenu du droit de requint : c'est le quint du quint.

§ 3. — *Lods et ventes*.

Le droit de lods et ventes frappe les terres roturières lors de leur transmission ; son taux, fixé généralement au douzième du prix, varie suivant les coutumes du tiers au quarantième. Quelquefois le lods et ventes

1. « Si en une mesme année, fief tombe en plusieurs rachapts par mort envers même seigneur, ne sera deu qu'un seul rachapt. » Coutume d'Orléans, art. 17. « Si plusieurs rachapts échéent en une même année par contrats de vassaux ils aurait lieu, si par leur décès n'en sera dû qu'un. » Coutume d'Anjou, art. 123.

atteint les mutations de fiefs, c'est ce qui se passe dans les pays de droit écrit où sont inconnus les droits de quint et de relief (1).

Les droits féodaux variaient donc avec la nature des terres. Il arrive même que les terres sans seigneur, les francs-alleux ne supportent aucun droit de mutation (2).

Le faible taux du relief est remarquable en comparaison de l'importance des autres droits féodaux (le quint et le requint réunis s'élevaient à 24 0/0 du prix). Pothier nous en donne l'explication : la vente était redoutée, parce qu'en transformant les valeurs immobilières en valeurs mobilières, elle lésait les héritiers aux propres, au profit des héritiers aux meubles (3).

§ 4. — Répression de la fraude.

L'importance des droits féodaux fit que de bonne heure les contractants cherchèrent à les éviter ; de leur côté les seigneurs tentèrent de réprimer la fraude.

Une institution du droit féodal fournissait une arme au seigneur en cas de dissimulation de prix ; c'était le

1. Coutumes de Maine, d'Anjou.

2. La royauté tenta de faire disparaître à son profit ce privilège : l'ordonnance de 1629 soumettait au droit de lods et ventes tous héritages relevant du roi ; elle disposait en outre que tous héritages sans seigneurs seraient censés relever du roi (art. 383). La tentative échoua devant l'opposition des Parlements.

3. Pothier. *Traité des fiefs*, 708.

retrait féodal qui donnait au suzerain le droit de faire rentrer dans son domaine tout immeuble dont la possession pouvait l'intéresser, ce droit pouvant être exercé en cas de vente, sauf remboursement à l'acquéreur du prix payé et des « loyaux coustements » (1).

Bientôt on exige la transcription des actes translatifs sur les registres seigneuriaux dans un certain délai, à peine d'amende. Cette obligation a son origine dans la formalité du nantissement. Dans les coutumes du nord de la France, le dessaisissement du vendeur n'est opéré au regard des tiers que par la solennité des veste et deveste, remplacée au xv^e siècle par une déclaration enregistrée : en même temps qu'elle procurait aux tiers les avantages de la publicité, cette solennité permettait au seigneur de percevoir les droits de mutation. C'est ce qui explique qu'on exige bientôt pour la perfection des contrats leur transcription sur les registres seigneuriaux, encore que cette transcription n'ait aucune utilité : l'idée de publicité s'efface, le but que l'on se propose est d'assurer le recouvrement des droits féodaux. Il y a aussi une tendance marquée à obliger les contractants à produire leurs titres dans un délai de trois mois ; et à exiger que les mutations par décès et les mutations verbales soient l'objet d'une déclaration dans ce même délai (2).

1. Coutume de Paris, n^o 20.

2. Dumoulin, *Cout. de Paris*, § 73-3^o. — Chopin, *Cout. d'Anjou*, Liv. I, art. 4, n^o 14. — D'Argentré, *Cout. de Bretagne*, art. 140, note 1, n^{os} 1 et 2.

SECTION II
IMPOTS ROYAUX

Pendant la période féodale, il y a très peu de dépenses ayant un caractère public : l'enseignement est assuré par le clergé, la justice est une source de revenus ; les travaux publics restent fort longtemps rudimentaires. Le roi n'a guère à pourvoir qu'à ses dépenses personnelles, et aux frais occasionnés par les troupes soldées à partir du xi^e siècle. Aussi les revenus du domaine royal sont presque suffisants.

La situation s'est bien modifiée à la fin du xv^e siècle ; les dépenses du roi sont devenues dépenses de l'Etat, et elles se sont multipliées. Les revenus du domaine de la couronne sont bien insuffisants pour pourvoir aux charges générales du royaume. On est ainsi amené à créer des ressources par l'établissement de taxes nouvelles supportées indifféremment par tous les sujets du roi. La difficulté était de combiner adroitement les impôts royaux avec les droits féodaux déjà très lourds, à la fois pour les faire accepter facilement des redevables, et ménager les susceptibilités des seigneurs.

§ I. — *Origine des impôts royaux sur les actes
et les mutations*

Les droits féodaux ne profitaient au roi que sur son domaine propre. Les transformations dans le régime

financier que nous venons d'exposer, conduisirent la royauté à l'établissement d'impôts sur la généralité des actes et les mutations.

A. — *Droits de scel.* — Les premiers de ces impôts furent les droits de scel ; créés en 1560, ils sont perçus au profit des officiers qui apposent le sceau du roi sur les actes. Leur institution avait le but avoué de percevoir le prix de nouvelles charges. Le taux des droits de scel était très modique ; il variait de cinq à vingt sols.

B. — *Le contrôle.* — Les nécessités fiscales font établir en 1581 le contrôle des actes notariés. Le prétexte de cette institution était de mettre les actes et les contrats à l'abri des doutes et suppositions d'antidates (1). Le contrôle « consiste dans l'analyse de l'acte soumis à la formalité sur un registre public, et dans le certificat de cette analyse inscrit sur l'acte » (2). Il est étendu successivement aux actes concernant les bénéfices (1635), aux exploits (1669), à tous actes notariés en 1693, enfin aux actes sous seing privé dès le début du XVIII^e siècle (3).

1. Ceci est dû à ce fait que le contrôle des actes notariés avait eu pour conséquence le développement des actes sous seing privé ; pour obtenir le bénéfice de l'authenticité on faisait reconnaître ces actes en justice. L'Edit du 24 octobre 1705 mit fin à cette pratique en disposant que les actes sous seing privé devaient être contrôlés avant d'être produits.

2. Wahl, *Traité de droit fiscal*, livre I, n^o 57.

3. Bosquet.

La tarification des droits de contrôle va se complétant avec les édits qui se succèdent. Primitivement les droits étaient fixes. L'édit de 1694 innove, en frappant d'un droit proportionnel les donations entre vifs ; en même temps il transforme un certain nombre de droits fixes en droits gradués, dont la caractéristique est que sans être proportionnels au sens strict du mot, ils augmentent cependant pour des valeurs dépassant un certain chiffre. Puis c'est l'édit du 14 juillet 1699 qui établit la distinction entre les actes notariés qui énoncent « des sommes », et les autres ; ceux-là étant assujettis au tarif gradué. Un nouveau tarif est promulgué le 20 mars 1708, plus complet encore que les précédents (1) ; il a surtout pour but d'aggraver les droits existants.

C. — *Insinuation*. — A côté des droits de scel et de contrôle, on rencontre dès 1645 les droits d'insinuation.

L'insinuation établie en 1539 par François I^{er}, à l'exemple du droit romain, ne visait alors que la publicité des donations entre vifs ; on ne percevait lors de la formalité qu'une légère rétribution proportionnée au service rendu. L'édit de mai 1645 transforme entièrement le caractère de cette institution en établissant un droit de six deniers par livre sur l'insinuation des donations ; le droit devait être acquitté dans les quatre mois de l'acte à peine de nullité. Puis des édits succes-

1. Il ne comprenait pas moins de 183 articles.

sifs vont appliquer l'insinuation non seulement aux donations, mais encore à tous actes translatifs et rétrocessifs d'immeubles, et même à des actes qui ne porteront pas transmission de valeurs, et dont la publicité n'intéressera personne. On distingue alors l'insinuation légale, condition de validité des donations et l'insinuation bursale qui n'a qu'un but fiscal, la sanction étant ici une peine pécuniaire et non une nullité.

Le pouvoir royal cherchait à expliquer les extensions successives données à l'insinuation. Les ventes et échanges d'immeubles tenus en fief y sont soumis, sous le prétexte qu'il importait au bon recouvrement des taxes féodales, que les mutations soient dûment constatées. Quelque temps après, on oublie cette raison pour frapper de l'insinuation les immeubles soustraits aux droits féodaux ; on invoque cette fois l'intérêt public : la nature des héritages soulevant de nombreuses contestations à l'effet de savoir s'ils étaient aussi soumis aux droits féodaux, il importait de mettre fin à cet état de choses. C'est encore au nom de l'intérêt public que la formalité est appliquée à toute transmission d'immeubles à titre successif, et qu'est imposée aux héritiers, l'obligation d'une déclaration dans les six mois au greffe des insinuations.

Le tarif variait avec la nature des actes insinués. Il était notamment du « centième denier » sur « les contrats de vente, échanges, décrets et autres titres translatifs des biens immeubles tenus en fiefs ou en censive,

du roi ou des particuliers ». Les baux à long terme, les emphytéoses réputés conférer un droit réel étaient aussi soumis au « centième denier ».

La quotité invariable du droit d'insinuation sur les transmissions immobilières fit donner dans ce cas à l'insinuation le nom de « centième denier ». Devenu ainsi droit de mutation, le « centième denier » ne se cumule jamais avec l'insinuation.

D.—*Taxes diverses.*— À côté des droits d'insinuation, de centième denier et de contrôle on rencontre d'autres taxes moins importantes par leur champ d'application : tels sont les droits de petit scel, d'amortissement, de franc-fief, les quatre deniers par livre des ventes de meubles.

Les droits de petit scel frappent les actes des notaires et les jugements ; ce sont quelquefois des droits gradués (1), le plus souvent des droits fixes ; ils sont toujours de quotité minime.

L'amortissement est dû par les gens de mainmorte : c'est le prix de l'autorisation d'acquérir qui leur est donnée par le roi. L'amortissement s'élève au cinquième des biens acquis.

Le droit de franc-fief est perçu à l'occasion de l'acquisition d'un bien noble par un roturier, sa quotité est de 1 0/0.

En 1764 les transmissions de rentes sur l'Etat et de

1. Seulement sur certains actes notariés.

titres sur les villes sont assujetties au droit de mutation fixé ici au revenu d'un an.

Enfin un édit de février 1771 établit sur les ventes publiques de meubles un droit de quatre deniers par livre, perçu par les jurés-priseurs-vendeurs de meubles titulaires d'office ou à leur défaut par les fermiers des droits domaniaux.

E. — *Impôt du timbre.* — A tous ces impôts sur les actes, vient encore se superposer l'impôt sur le papier employé à leur rédaction, l'impôt du timbre. Etabli en France par l'édit du 20 mars 1655, il n'a d'existence définitive qu'en 1674. Il est toujours calculé d'après la dimension du papier.

Au contraire de certains droits de mutation, le droit de timbre a toujours été perçu au profit du roi.

§2.— *Valeur de la législation fiscale de l'ancien régime*

Il est inutile de rechercher dans cet amas confus de règles fiscales l'existence d'un principe. Le seul souci que l'on y rencontre, est d'assurer la productivité des taxes. Les injustices des tarifs apparaissent surtout dans l'établissement d'un maximum à la plupart des droits proportionnels; « les conventions des pauvres gens sont toujours assujetties au droit le plus fort, et les riches dont les conventions ont le plus souvent pour

objet des valeurs au-dessus de dix-mille livres ne sont taxés qu'au cinquième des pauvres » (1). Injustes, les tarifs sont encore incohérents ; ainsi l'impôt perçu sur les baux était progressif, alors que celui des baux à cheptel diminuait avec les sommes.

Il faut ajouter à ceci que certains notaires étaient exemptés du paiement des impôts sur les actes et les mutations : ainsi les notaires de Paris ne payaient pas le droit de contrôle pour avoir consenti en 1694 un prêt de 300.000 livres au Trésor.

Réformes. — Il n'y a guère à noter sous l'ancien régime qu'une tentative faite en 1704 pour fusionner en un seul les divers droits royaux perçus sur un même acte. Cette réforme qui paraissait toute indiquée n'aboutit cependant pas. On se contenta seulement d'accorder autant que possible le jeu des tarifs ; les deux édits du 29 septembre 1722 qui se complétaient réciproquement, et restèrent en vigueur jusqu'à la révolution, visaient l'un les droits de contrôle, l'autre les droits d'insinuation. Les mêmes édits consentaient quelques dégrèvements en faveur d'actes intéressant le commerce et l'agriculture, et supprimait les privilèges dont jouissaient certains notaires.

La confusion dans la législation fiscale à la fin de l'ancien régime est assez considérable pour justifier ce

1. Gauthier de Biauzot. *Doléances sur les surcharges que les gens du peuple supportent.*

jugement de Malesherbes : « les droits de contrôle, d'insinuation, de centième denier qui portent sur tous les actes passés entre les citoyens s'arbitrent suivant la fantaisie des fermiers ou de leurs préposés ; les prétendues lois sur la matière sont si obscures et si compliquées que celui qui paie ne peut jamais savoir ce qu'il doit, que souvent le préposé ne le sait pas mieux et qu'on se permet des interprétations plus ou moins rigoureuses, suivant que le préposé est plus ou moins avide ; qu'il est notoire que ces droits ont eu sous un fermier une extension qu'ils n'ont pas eu sous d'autres, d'où il résulte évidemment que le fermier est souverain législateur dans les matières qui sont l'objet de son intérêt personnel » (1).

1. *Remontrances de Malesherbes au Roi, au nom de la Cour des Aides, 1775.*

CHAPITRE II

DROIT INTERMÉDIAIRE

La Constituante opéra une refonte complète de la législation fiscale, n'en exceptant que les droits d'insinuation (cette exception étant due au but spécial de l'institution) et les droits féodaux, dont on autorisa seulement le rachat (1).

La loi du 5-19 décembre 1790 abolit tous les impôts royaux sur les actes et les mutations. « Les droits de contrôle des actes et des exploits, insinuations laïques et ecclésiastiques, centième denier des immeubles, ensaisissement, scel des jugements, tous droits de greffe, droits réservés sur la procédure, les droits de sceau en Lorraine, le droit de bourse commune en Bretagne, les quatre deniers par livre du prix des ventes de meubles, les droits d'amortissement, de nouvel acquêt, d'usage », disparaissent et sont remplacés par une seule taxe, dite droit d'enregistrement.

1. Les droits féodaux furent abolis définitivement sans indemnité par le décret du 17 juillet 1793.

Le droit de timbre fit l'objet de la loi des 12 décembre 1790-18 février 1791.

Les droits d'enregistrement sont divisés en trois grandes classes :

1° Droits fixes ; 2° droits proportionnels sur les mouvements de valeurs constatés dans les actes ; 3° droits proportionnels calculés d'après le revenu des parties.

Les droits de timbre étaient toujours fixes sous l'ancien régime ; la loi du 12 décembre 1790 innove en frappant d'un droit de timbre proportionnel « les lettres de change et autres mandements de payer, quittances comptables et des rentes sur le Trésor public ».

La grande préoccupation du législateur de 1790 est de rechercher la popularité ; aussi s'efforce-t-il de dissimuler les emprunts qu'il fait à la législation ancienne.

En fait la loi de 1790 maintenait « les bases des anciennes perceptions à peu près intactes dans toutes leurs parties ». Les modifications apportées à la législation de l'ancien régime étaient plus apparentes que réelles : ce qui explique que la Régie se contenta de transmettre aux préposés le texte de la loi nouvelle (qui devait être appliquée dès le 1^{er} février) seulement le 14 janvier 1791 et sans aucun commentaire.

Les innovations les plus remarquables sont la suppression de l'expertise, la disparition du privilège des notaires de Paris et la suppression des maxima aux droits proportionnels. Ces deux dernières réformes s'imposaient : elles réalisaient l'égalité devant la loi.

Quant à la suppression de l'expertise, elle devait avoir des résultats déplorables : le rendement de l'impôt était confié à la loyauté des contribuables ; le Trésor n'ayant plus aucun moyen de découvrir et de poursuivre la fraude, celle-ci devint courante et causa un préjudice énorme à l'État « Tout le monde sait, disait Duchâtel, avec quelle impudence les prix sont déguisés dans la plupart des contrats depuis qu'on peut le faire impunément. Des notaires même en donnent le conseil aux contractants (1). »

Le maintien par la législation de 1790 d'une classe de tarifs « réglés en raison du revenu présumé et évalué d'après la cote d'habitation dans la contribution personnelle des contractants » devait soulever aussi des difficultés incessantes entre le fisc et les contribuables ; les circulaires de la Régie doivent insister sur ce point à de fréquentes reprises (2).

Pendant les premières années de la République, aux défauts de la loi fiscale s'ajoute une autre cause de déficit : les impôts sont payés en assignats dont la

1. Rapport de Duchâtel aux Cinq-Cents, 6 fructidor an VI.

2. « Nous avons fait, Monsieur, des représentations au ministre des Contributions publiques relativement aux difficultés qui s'élèvent journellement entre les receveurs et les contribuables sur la perception des actes de la seconde classe du tarif. » (Circulaire 354 du 6 décembre 1792.) — « Nous t'avons rappelé, citoyen, par notre lettre circulaire du 19 brumaire, celle dont l'objet est de déterminer d'une manière plus régulière d'assurer les droits d'enregistrement de la deuxième classe du tarif... » (Circ. 493, 16 frimaire an II.)

valeur nominale est bien en dessous de la valeur réelle. L'impôt du timbre ne rapporte plus rien en l'an III : les frais de fabrication absorbent le produit de la vente ; en l'an IV la situation empire encore : le coût de production est supérieur au produit (1).

Le rendement des impôts sur les actes et sur les mutations est alors assez peu important pour que la Régie ait délaissé à cette époque ses fonctions premières pour se consacrer surtout à la vente des biens nationaux ; c'est ce que constate le compte rendu des régisseurs de l'Enregistrement pour l'année 1793 : « L'administration s'est fixée particulièrement sur la gestion des biens de la famille Capet, des personnes mises hors la loi, déportées ou condamnées pour crimes contre-révolutionnaires. »

Avec la réapparition de la monnaie, on se préoccupe à nouveau de l'enregistrement et du timbre. Des lois interprétatives ou complémentaires interviennent nécessitées autant par les omissions dans les tarifs que par l'obscurité des règles administratives.

Incessamment remaniée, la législation fiscale devint rapidement confuse ; c'est ainsi qu'on en opéra une refonte complète dès l'an VII.

Ce sont les lois de l'an VII qui nous régissent encore aujourd'hui, bien qu'elles aient été fréquemment modifiées.

1. Cf. Rapport Johannot aux Anciens, 2 nivôse an VII.

Troisième Partie

Les Principes de la législation fiscale en l'an VII

CHAPITRE PRELIMINAIRE

GÉNÉRALITÉS

La législation fiscale de l'an VII s'est attachée successivement aux différentes taxes sur les actes juridiques et les mutations. Elle regit l'impôt du timbre par la loi du 13 brumaire, l'enregistrement par la loi du 22 frimaire, les taxes hypothécaires par la loi du 22 ventôse.

L'importance de cette législation tient surtout à ce fait qu'elle a donné à l'impôt un aspect nouveau. Jusqu'alors les diverses taxes sur les actes juridiques et les mutations ont frappé un peu au hasard. On n'a recherché en les établissant que la productivité ; désormais des principes de science financière présideront à l'élaboration des tarifs et des règles de perception. La législation fiscale ayant reçu des bases solides formera un tout homogène et méritera le nom de « droit fiscal » que lui donnera la pratique.

CHAPITRE PREMIER

JUSTIFICATION DES TAXES SUR LES ACTES JURIDIQUES ET MUTATIONS EN L'AN VII

Les impôts sur les actes juridiques et les mutations se justifient pendant les premières années de la Révolution en tant qu'elles font partie d'un système d'impôts logiquement construit. La Constituante s'était en effet efforcée de déterminer quelles seraient les richesses à frapper et par quelles taxes on les frapperait.

Les droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèque ainsi tenus pour légitimes, il paraît au législateur qu'il est en droit d'exiger d'eux tout ce qu'il pourrait donner. Son premier souci sera d'assurer le bon rendement de l'impôt ; on veillera toutefois à répartir justement les charges entre les contribuables, et aussi à ne pas frapper de droits excessifs certains actes. Le rapport que Duchâtel fit aux Cinq-Cents le 6 fructidor an VI expose très nettement le but poursuivi et les moyens que l'on se propose pour l'atteindre : « Vous comptez

sur une amélioration dans le produit de ces droits ; mais pour l'obtenir il leur faut donner les bases qui leur manquent, fixer les quotités dans de plus justes proportions que celles qui existent, et qui sont sans rapports entre elles comme avec les diverses espèces d'actes et de mutations qu'elles concernent ; réduire à leur véritable taux des droits excessifs, sur certains actes ; les accroître là où l'augmentation est possible et juste, et les étendre à des mutations qui n'y ont point été soumises : il faut simplifier la perception qui est trop compliquée et en bannir l'arbitraire qui n'est pas sans influence ; il faut enfin assurer le recouvrement par des moyens auxquelles l'abus et la fraude ne puissent échapper. »

La loi fiscale tendra à réaliser un triple progrès :

1° Donner à l'impôt des bases certaines ;

2° Exiger justement l'impôt ;

3° Réprimer la fraude.

Nous l'examinerons successivement sous chacun de ces points de vue.

CHAPITRE II

LES PRINCIPES FONDAMENTAUX DE LA LÉGISLATION FISCALE

L'effort principal du législateur a été d'énoncer « les principes sur lesquels repose le système entier de la contribution ».

Cependant le plus souvent la loi se contente d'appliquer ces principes sans les énoncer : la plupart des conditions auxquelles est subordonnée l'exigibilité des droits ont été déduites de leurs applications.

§ 1^{er}. — *Principes de la loi de frimaire*

A. — *Division des droits.* — Le principe considéré par le législateur comme fondamental est la distinction entre les droits fixes et les droits proportionnels : « C'est le défaut d'énonciation de ce principe que nous pouvons accuser d'avoir fait naître la science redoutable de la perception du droit d'enregistrement », disait le rapporteur de la loi au conseil des Anciens (1).

1. Grétet, Séance du 17 brumaire an VII.

C'est ce qui explique que ce principe soit énoncé dès les premiers articles de la loi de frimaire : « Les droits d'enregistrement sont fixes ou proportionnels suivant la nature des actes ou des mutations qui y sont assujettis (art. 2). Le droit fixe s'applique aux actes soit civils, soit judiciaires, ou extrajudiciaires qui ne contiennent ni obligation, ni libération, ni condamnation, collocation ou liquidation de sommes et valeurs, ni transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance des biens meubles ou immeubles (art. 3). Le droit proportionnel est établi pour les libérations, obligations, condamnations, collocations ou liquidations des sommes et valeurs, et pour toute transmission de propriété, d'usufruit de jouissance de biens meubles et immeubles soit entre vifs soit par décès (art. 4). »

B. — *Nombre des droits.* — « Le nombre des droits se calcule, non par le nombre des dispositions, mais par le nombre des conventions. » Ce principe a donné lieu à deux théories. Dans l'une dite « théorie des dispositions dépendantes et indépendantes » on recherche si les stipulations contenues dans un même acte doivent donner lieu ou non à un seul droit ; dans l'autre dite « théorie de la pluralité », on se propose de déterminer dans quelles circonstances « l'unité d'une formule employée dans un même acte entraîne l'unité du droit ». La première est contenue dans l'article 11 de la loi de frimaire : « Lorsque dans un acte quelconque, soit

civil soit judiciaire soit extrajudiciaire il y a plusieurs dispositions indépendantes, ou ne dérivant pas nécessairement les unes des autres, il est dû pour chacune d'elles et selon son espèce un droit particulier. » La seconde résulte de deux applications qui en sont faites par la loi, l'une dans l'article 68 § 1 n° 6, l'autre dans l'article 68 § 1 n° 30 : un même mouvement de valeurs ne peut donner lieu qu'une seule fois à la perception du droit proportionnel, encore qu'il soit constaté par plusieurs actes successifs ; d'autre côté le nombre des droit fixes se mesure au nombre des intérêts en jeu : il n'est dû qu'un droit sur l'acte concernant plusieurs personnes co-intéressées.

C. — *Restitution des droits régulièrement perçus.* —

Les droits régulièrement perçus ne sont pas restituables, cette règle est énoncée par l'article 60 de la loi (1).

D. — *Autres principes.* — Les trois règles que nous venons d'énoncer sont les seules qui aient été posées nettement par la loi de frimaire. Les autres conditions d'exigibilité des droits ont été déterminées par les applications que la loi en a faites.

1. Ainsi il résulte de l'article 68 § 1 n° 51, qui

1. « Tout droit régulièrement perçu en vertu de la présente ne pourra être restitué quels que soient les événements ultérieurs, sauf les cas prévus. »

assujettit au droit fixe tous les « actes qui ne se trouvent dénommés dans aucun article », que le droit proportionnel n'est dû sur une disposition qu'autant que la quotité en a été déterminée par la loi.

2. Les articles 14, 15 et 16 en décidant que la valeur de l'élément imposable sera fixée par les parties amène à conclure que l'acte ou la déclaration doit contenir tous les éléments nécessaires à la perception.

3. La conséquence de la théorie des dispositions dépendantes et indépendantes est que le tarif applicable est déterminé par la nature de la convention principale.

4. Le principe de la non-distraktion des charges se déduit des articles 14 et 15.

5. Enfin la quotité du droit variant avec la nature des actes et mutations (1), elle ne peut être déterminée que lors de la présentation d'une convention de nature bien déterminée, c'est-à-dire formant titre. Le corollaire de cette règle est que l'acte imparfait ne peut supporter que le droit fixe des actes inommés.

§ 2. — *Loi du 13 Brumaire.*

La législation du timbre pose comme celle de l'enregistrement des règles d'exigibilité des droits. Mais on

1. Loi du 21 frimaire an VII, art. 2 et suiv. ; 68 et suiv.

n'en trouve aucune qui soit énoncée spécialement par la loi du 13 brumaire an VII.

A peine peut-on faire exception pour le principe de division des droits, en droits fixes et proportionnels ; les articles 8 et 9 distinguent bien le droit de timbre variant en raison de la dimension du papier, et le droit de timbre gradué en raison des sommes.

Il n'y a pas à la base de cette distinction une raison du même ordre que celle qui a conduit à faire une distinction entre les droits fixes et les droits proportionnels d'enregistrement. Le droit de timbre ne semble être apparu dans notre droit fiscal que pour augmenter le rendement de l'impôt.

§ 3. — *Loi du 21 Ventôse*

La loi de Ventôse n'a pas eu à faire l'exposé de principes fiscaux nombreux, sa partie fiscale étant restreinte.

Pluralité des droits. — Les droits d'hypothèque étant des droits de formalité, leur nombre se mesure au nombre des formalités : la loi s'est préoccupée de solutionner la question du calcul des droits. Il n'est dû qu'un droit par inscription de créance « quel que soit le nombre des créanciers requérants et celui des débiteurs grevés » (1). Réciproquement plusieurs inscriptions

1. L. du 21 ventôse an VII, art 21.

prises séparément sur plusieurs codébiteurs solidaires donnent lieu à plusieurs droits.

La loi apporte un tempérament à la pluralité : lorsque le même acte donne lieu à inscription ou à transcription dans divers bureaux, le droit sera acquitté seulement dans le premier bureau où la formalité est accomplie (1).

1. *Ibid.*, 22 et 26.

CHAPITRE III

ELABORATION DES TARIFS

Dans l'élaboration des tarifs le législateur s'appuie sur les principes suivants :

1^o Le droit fixe frappe les actes qui ne contiennent pas de mouvement de valeurs ; le droit proportionnel atteint les mouvements de valeurs.

2^o Le droit fixe est le prix de la formalité : sa quotité doit être autant que possible la même pour tous les actes qu'il frappe.

3^o Le droit proportionnel varie dans son taux avec la nature des mutations : il ne doit jamais être supérieur au revenu d'un an des choses transmises.

§ I. — *Droits fixes et droits proportionnels*

Nous avons déjà eu l'occasion de noter que cette distinction entre le droit fixe et le droit proportionnel apparaissait comme fondamentale en l'an VII. Elle est le résultat de modifications lentes dans le droit fiscal.

A l'origine les taxes levées par la royauté à son profit sont fixes, au contraire des taxes féodales ; le premier droit proportionnel apparaît dans l'édit de 1645, qui établit un droit de 6 deniers par livre sur l'insinuation des donations. Peu à peu la proportionnalité gagne du terrain : c'est le plus souvent une proportionnalité bâtarde, l'impôt ne pouvant dépasser un certain chiffre dans la plupart des cas.

Enfin le décret-loi des 5-19 décembre 1790 fait la distinction entre le droit fixe et le droit proportionnel ; mais il maintient une classe de droits proportionnels au revenu des parties. Il y avait là une source d'arbitraire. La plupart du temps le receveur n'avait aucun moyen d'évaluation rigoureuse du revenu ; la qualité ou l'état des personnes, non plus que la contribution personnelle, ne pouvaient donner d'indication exacte : le contribuable, était en ce qui concernait l'impôt ainsi calculé, à la merci de « la mesure et de la sagacité » du percepteur. C'est ainsi que la suppression de cette classe d'actes frappés selon le revenu des parties fut considérée comme une des grandes améliorations apportées par la loi de Frimaire à la législation de l'Enregistrement.

Dans la pratique le principe de la distinction de droits fixes et proportionnels subit des atteintes multiples, et ceci dans la loi qui l'énonce elle-même.

D'une part les transmissions légales ne sont assujetties qu'au droit fixe ; telles sont l'usufruit des père et mère sur les biens de leurs enfants mineurs, la confu-

sion, la prescription et l'accession. Les actes qui ne contiennent que « l'exécution, le complément et la consommation d'actes antérieurement enregistrés » sont exemptés du droit proportionnel (1). Les actes « incriminés » ne sont aussi frappés que d'un droit fixe, encore qu'ils soient productifs d'obligation.

D'autre part, le droit proportionnel est appliqué à certains actes qui n'opèrent aucune transmission de valeur : ainsi en est-il des dépôts de sommes assimilés aux prêts, des baux à long terme assimilés aux ventes.

§ 2. — *Quotité du droit fixe*

Le droit fixe est considéré en l'an VII comme le prix de la formalité de l'enregistrement, pour les actes qui ne sont pas de nature à donner lieu au droit proportionnel. La conclusion immédiate de ceci est qu'il n'y a aucune raison pour taxer différemment les actes soumis au droit fixe. Cette idée est mise nettement en lumière par les rapporteurs de la loi.

Les nécessités budgétaires contraignent malheureusement à créer des séries de droits fixes : si pour la majorité des actes le droit fixe reste le prix de la formalité, il s'élèvera pour d'autres au-delà de cette limite ; la taxation aura alors pour base la nature des actes, et le droit variera avec leur importance présumée.

1. Loi de frimaire an VII, art. 68, n° 1, § 6.

§ 3. — *Quotité du droit proportionnel*

Le droit proportionnel est comme le droit fixe le prix de la formalité ; mais il est encore un impôt sur les transmissions de valeur. Sa quotité variera donc avec la nature des mouvements de valeur constatées par les actes : l'acte qui libère sera distingué de l'acte qui oblige, ou de l'acte qui transmet. La taxation reposera sur une base scientifique, et le tarif logiquement construit formera un tout homogène. « Les diverses quotités du droit proportionnel ont été réglées avec une telle exactitude que l'on ne pourrait en changer une sans se mettre dans l'obligation de changer aussi les autres ou bien il faudrait renoncer à cette concordance qui n'est pas de pure satisfaction, car la justice l'exige (1). » C'est que le taux du droit proportionnel est fixé par la loi de l'an VII « par des bases qui le rendent effectivement proportionnel, non seulement quant aux valeurs mais encore par rapport aux actes entre eux et à la nature des mutations qu'ils constatent » (2).

La seconde question relative à la quotité du droit proportionnel était la fixation du taux maximum.

On émet à cette époque des idées très nettes à ce sujet : l'impôt ne doit jamais être supérieur au revenu

1. Rapport supplémentaire de Duchâtel le 17 brumaire an VII.

2. Rapport de Crétet aux Anciens le 17 brumaire an VII.

d'un an des choses imposées. « Droits sur les fruits sont impôts, droits sur les fonds sont pillage » dit le marquis de Mirabeau (1).

Le rapport de Duchâtel aux Cinq-Cents n'est pas moins affirmatif en ce sens : « Il nous est démontré que le taux maximum du droit est atteint à 4 0/0 et nous avons abandonné l'idée que nous avons eue de fixer le taux au delà. Un droit pour le paiement duquel il faudrait vendre une partie de la propriété, ou sacrifier plus d'une année du revenu, ou emprunter à gros intérêts la somme nécessaire à l'acquitter ne pourrait qu'être fatale à la prospérité publique elle-même, tout en ruinant le redevable. »

Il est vrai que le besoin d'équilibrer le budget amènera Duchâtel lui-même, à porter à 5 0/0 le droit proportionnel des donations et mutations d'immeubles entre collatéraux et entre personnes non parentes.

1. *Théorie de l'Impôt.*

CHAPITRE IV

RÉPRESSION DE LA FRAUDE

Obéissant à la tendance du droit intermédiaire, la loi de 1790 avait confié à la loyauté des contribuables le rendement de l'impôt : le Trésor, n'ayant aucun moyen de découvrir et de poursuivre la fraude, vit ses recettes diminuer dans une proportion considérable. Duchâtel évaluait à 8 millions par an le montant de l'impôt éludé sur les rentes immobilières seulement ; chiffre énorme puisque le produit total de droits d'enregistrement était alors de 50 millions.

Le but annoncé de la loi de l'an VII était l'augmentation de l'impôt : aussi le système de la loi de 1790 se trouva-t-il presque complètement abandonné, pour revenir aux principes anciens que l'on savait avoir été beaucoup plus productifs (1).

C'est ainsi que s'explique par une réaction contre l'idée malheureuse de la législation fiscale du droit intermédiaire, le nombre des précautions prises pour assu-

1. Championnière et Rigaud, *Traité des droits d'enregistrement*.

rer le recouvrement de l'impôt : les sanctions pécuniaires considérables, le système spécial de procédure, les principes de la non-distraction des charges, de la non-restitution des droits, et les règles d'évaluation de la nue-propriété et de l'usufruit.

Nous n'étudierons pour le moment que les mesures de répression.

SECTION I

LA PROCÉDURE EN MATIÈRE DE DROIT FISCAL

Le droit commun était très insuffisant pour permettre à la Régie la preuve de la fraude. Aussi la loi de Frimaire y apporte des dérogations tant en ce qui concerne la charge de la preuve et les modes de preuve, qu'en ce qui a trait à la procédure.

A. — Charge de la preuve. — En droit commun, c'est au demandeur à faire la preuve des faits qu'il avance. De ceci résulte que c'est à la Régie demanderesse qu'il incombe d'établir les faits générateurs de l'impôt.

La loi de Frimaire déroge à plusieurs reprises à cette règle par crainte de la fraude: *a)* « La date des actes sans signatures privées ne pourra être opposée pour prescriptions des droits et peines encourues, à moins que ces actes n'aient acquis une date certaine par le décès de l'une des parties ou autrement (1) » ; *b)* « Les

1. Loi du 22 frimaire, an VII, art. 62.

partages de biens meubles et immeubles entre copropriétaires à quelque titre que ce soit » n'échappent au droit de mutation que si la copropriété « est justifiée (1) » ; c) « Les retraits exercés en vertu du reméré dans les délais stipulés » ne bénéficieront du droit de 50 centimes 0/0 que s'ils sont faits « par actes publics, ou par actes sous signature privée, présentés à l'enregistrement avant l'expiration de ces délais » (2).

B. — Modes de preuve. — Lorsque la preuve incombe à la Régie, la loi de Frimaire modifie en sa faveur les modes de preuve du droit commun, ou encore institue une preuve spéciale, toujours dans le but de combattre la fraude.

C'est ainsi qu'elle autorise l'expertise lorsque « le prix énoncé dans un acte translatif de propriété ou d'usufruit des biens immeubles à titre onéreux paraît inférieur à leur valeur vénale à l'époque de l'aliénation, par comparaison avec les fonds voisins de même nature » (3).

Elle confère d'autre part aux préposés le droit de communication qui consiste à pouvoir exiger de certaines personnes la représentation de certains registres, actes ou documents dont elles sont dépositaires ou détentrices. Sous le régime de la loi de Frimaire, « les

1. *Id.* art. 34.

2. *Id.* Art. 68, § 4, n° 2.

3. *Id.*, art. 17.

dépositaires des registres de l'état civil, ceux des rôles des contributions, et tous autres chargés des archives et dépôts de titres publics étaient tenus de les communiquer à toute réquisition des préposés et de laisser prendre sans frais les renseignements, extraits et copies qui leur seraient nécessaires pour les intérêts de la République » (1).

C. — *Procédure.* — Enfin la loi du 22 Frimaire après avoir facilité à la Régie la preuve de l'exigibilité des droits lui en facilitait le recouvrement en instituant un régime spécial de procédure, dont la caractéristique est d'être écrite et d'être rapide (2).

SECTION II

LES SANCTIONS

Quelles sanctions devaient intervenir pour réprimer les infractions à la loi fiscale ?

Cette question fut l'objet d'un grand débat lors du vote de la loi du 22 Frimaire. Le projet prévoyait la nullité pour les actes non enregistrés, suivant en cela les anciens édits qui refusaient tout effet aux actes non contrôlés. Son rapporteur remarquait que les amen-

1. *Id.*, art. 54.

2. L'article 65 de la loi dispose que les « jugements seront rendus dans les trois mois au plus tard, à compter de l'introduction des instances ».

des infligées aux contrevenants n'assuraient pas le recouvrement des droits ; il ne voyait d'autre moyen pour assurer le paiement dans les délais prescrits « que de déclarer nuls les actes lorsqu'ils ne seraient pas présentés à l'enregistrement dans le délai » (1).

La nullité qui est certainement la sanction la plus efficace ne devait pas être adoptée. Son principe fut violemment attaqué, notamment par un régisseur de l'enregistrement, Lacoste : « Je pense que c'est ici un point de législation qui mérite d'être mûrement réfléchi. On examinera particulièrement si, en adoptant une telle mesure, ce ne sera pas livrer l'habitant des campagnes, le citoyen qui ignore les lois, au premier fourbe qui voudra le tromper, en lui passant une vente qui restera nulle et dont la loi ôterait cependant le moyen de faire restituer le prix. Il y a plus : c'est que la nullité prononcée (et à raison de la défense portée à l'article 18 d'enregistrer après le délai fixé ces actes d'acquisition sous seing privé) serait dans ce cas une véritable exemption du droit d'enregistrement. Le receveur ne pourra en effet insister sur les réclamations des droits, et cependant l'acquéreur pourra devenir propriétaire par la prescription (2). »

1. Rapport de Duchâtel aux Cinq-Cents.

2. L'article 18 du projet était ainsi conçu : « Un acte déclaré nul aux termes de la présente ne peut être admis à la formalité de l'enregistrement. L'enregistrement qui en serait fait serait également nul et de nul effet. »

La nullité fut combattue encore par Thiessé, mais à un autre point de vue : cette sanction aurait ce résultat « qu'une foule de citoyens seraient punis d'une faute qui ne serait pas la leur... Les fautes sont personnelles, de telles nullités rigoureusement prononcées jetteraient à chaque instant le trouble dans les familles et feraient naître des milliers de procès en consacrant les injustices les plus criantes » (1).

Dans un cas cependant la loi de Frimaire frappait de nullité l'exploit non enregistré ; mais cette sanction est édictée non pas dans un intérêt fiscal, mais seulement dans le but d'éviter l'antidate des exploits, et elle se cumule avec une peine pécuniaire. Elle est établie par l'article 34 de la loi du 22 frimaire qui est ainsi conçu : « La peine contre un huissier ou autre ayant pouvoir de faire des exploits ou procès verbaux, est pour un exploit ou procès verbal non présenté à l'enregistrement dans le délai, d'une somme de 25 fr. et de plus une somme équivalente au montant du droit de l'acte non enregistré. L'exploit ou procès verbal non enregistré dans le délai est déclaré nul, et le contrevenant responsable de la nullité envers la partie. »

L'article 40 de la loi de Frimaire déclarait « nulle et de nul effet toute contre-lettre faite sous signature privée qui aurait pour objet une augmentation du prix stipulé, dans un acte public, ou dans un acte sous signa-

1, Conseil des Cinq-Cents, séance du 6 vendémiaire an VII.

ture privée précédemment enregistré. » Ce cas de nullité devait rapidement disparaître, l'article 1321 du Code civil ayant reconnu que les contre-lettres pourraient avoir leur effet entre les parties contractantes. La disparition de la nullité des contre-lettres servait d'ailleurs les intérêts du Trésor, et c'est ce que faisait remarquer au Conseil d'Etat M. Deferman, directeur général de l'Enregistrement : « Il serait contre les principes d'annuler indistinctement les contre-lettres. L'intérêt du fisc serait mieux assuré si, lorsqu'elles sont produites, la peine de l'amende était infligée aux parties, pour ne les avoir pas fait enregistrer (1). »

Les sanctions les plus fréquentes apportées aux infractions à la législation fiscale de l'an VII sont les amendes et droits en sus. Ce système de sanctions est le plus rationnel parce qu'il a l'avantage de pouvoir proportionner la peine à la faute.

Les lois de l'an VII ont réprimé sévèrement les infractions commises : la plupart des peines qu'elles ont établies étaient considérables ; elles variaient aussi avec les cas d'application.

Quelquefois aux peines pécuniaires s'en ajoutent d'autres. Ainsi « dans le cas de fausses mentions d'enregistrement soit dans une minute, soit dans une expédition, le délinquant sera poursuivi par la partie publique, sur la dénonciation du préposé de la Régie, et

1. Fenet, t. XIII, p. 113.

condamné aux peines prononcées pour le faux »(1). Les tribunaux civils ou administratifs ne peuvent rendre aucun jugement en faveur de particuliers, sur des actes non enregistrés « à peine d'être responsables des droits. » (2).

SECTION III

MESURES PRÉVENTIVES CONTRE LA FRAUDE

A côté des mesures de répression de la fraude, on rencontre dans la législation de l'an VII des mesures de précautions contre elle. Ce sont les conséquences directes de cette réaction contre le libéralisme des lois fiscales du droit intermédiaire, libéralisme qui, nous l'avons vu, avait eu les pires résultats au point de vue financier. Malheureusement ces mesures ont conduit le plus souvent à des injustices, notamment dans la loi du 22 frimaire où elles ont donné lieu aux trois règles de la non-restitution des droits régulièrement perçus, de la non-distraction des charges, et de l'évaluation de la nue-propriété et de l'usufruit.

§ 1. — *Les droits régulièrement perçus ne sont pas restituables*

Cette règle est énoncée par l'article 60 de la loi du

1. Loi du 22 frimaire, an VII, art. 46.

2. *Id.*, art. 47.

22 frimaire : « Tout droit régulièrement perçu en conformité de la présente ne pourra être restitué quels que soient les événements ultérieurs, sauf les cas prévus. »

On a donné à cet article deux explications, l'une d'ordre pratique, l'autre d'ordre historique.

Celle-ci a perdu toute valeur : le centième denier et le droit de contrôle n'étaient pas restituables au contraire des droits seigneuriaux. C'est qu'ils étaient l'un et l'autre le salaire d'une formalité ; les droits d'enregistrement n'avaient déjà plus ce caractère en l'an VII ; le législateur les considérait comme des impôts. Cette qualification leur est donnée à plusieurs reprises par les rapporteurs ; les droits d'enregistrement sont l'une des « principales contributions ».

Le motif d'ordre pratique paraît avoir été le motif déterminant. On a voulu assurer « la stabilité de l'impôt et des revenus publics et éviter le trouble que des restitutions imprévues pouvaient occasionner dans le service du budget ».

Cette argumentation est bien critiquable ; il est évident que les restitutions à faire n'auraient jamais qu'une minime importance en face des recettes ; partant le trouble qu'elles pouvaient occasionner était négligeable.

§ 2. — *Principe de la non-distraktion des charges*

Il est posé par les articles 14 § 8 et 15 § 8 de la loi de Frimaire.

On le rencontre déjà sous l'ancien régime, où il s'explique historiquement : 1^o Les droits féodaux n'étaient pas des impôts ; ils étaient la reconnaissance de la propriété du seigneur. Il n'y avait pas dès lors à tenir compte des dettes et charges qui grevaient les fiefs transmis, le droit proportionnel frappant le transfert de la possession d'une chose et non comme aujourd'hui les mouvements de valeur (1) ; 2^o relativement au centième denier, la déduction des charges fit question. A la suite de réclamations, des intendants jugèrent que l'impôt ne devait être perçu sur les mutations par décès que déduction faite des dettes hypothécaires, et même des dettes chirographaires justifiées. Sur l'appel des fermiers généraux au Conseil du Roi, la décision des intendants fut annulée ; la déduction ne fut admise que pour les rentes foncières. L'arrêt du Conseil s'explique d'ailleurs : d'une part le droit de centième denier portait seulement sur les transmissions immobilières ; d'autre part créé sous le prétexte d'assurer le recouvrement des droits seigneuriaux, il était logique de le percevoir sur les mêmes bases que ces droits (2).

Comme nous l'avons fait remarquer, ces raisons historiques n'avaient plus de valeur en l'an VII, à la suite de la transformation du caractère de l'impôt de l'enre-

1. On tenait compte cependant des dettes inféodées, c'est-à-dire des dettes approuvées par le seigneur lors d'un dernier aveu au dénombrement. Billecocq. *Traité des fiefs*, I, 151.

2. Cf. V. Feuillette. *Déduction du passif*, p. 41.

gistrement. Aussi ce n'est qu'après une longue discussion que le principe de la non-distraktion des charges fut adopté. C'est seulement la crainte de la fraude qui le fit accepter : il est en effet plus facile de frauder par simulation de passif que par dissimulation d'actif. Le législateur craignait en admettant la déduction du passif, de « compromettre absolument les droits d'enregistrement ». Au conseil des Anciens, un membre de l'Assemblée, Jouselin, atteignait violemment ce point du projet : « On ne doit compter la fortune du défunt qu'après avoir déduit ses dettes. En vain pourrait-on représenter les fraudes qui pourraient en résulter, car à l'égard des immeubles on n'aura égard qu'aux dettes hypothécaires, dont les titres seraient représentés avec affirmation que le montant était dû au jour du décès ; et à l'égard des meubles en justifiant d'un inventaire en règle. N'est-il pas contre toute justice, contre toutes les règles du pacte social, que l'Etat se trouve seul héritier, au préjudice des héritiers légitimes ? Et c'est cependant ce qui doit arriver chaque fois que le passif atteint à peu près le montant de l'actif ». Le rapporteur Crétet fit valoir l'impossibilité où l'on se trouvait d'appliquer la déduction : « Il faudrait procéder à la liquidation de toute succession contradictoirement entre le fisc et les héritiers, les consommer en frais et en lenteurs, par des formes contentieuses, et cela indépendamment du scandale intolérable qu'il y aurait à placer les préposés de la Régie dans un état

permanent d'hostilité contre toutes les familles et les autoriser à pénétrer dans leurs affaires les plus intimes. La perception du droit d'enregistrement sur les successions immobilières est justifiée par l'impossibilité d'employer un mode plus équitable (1). » Toutefois on tâchait de pallier l'injustice : « C'est eu égard aux dettes passives qu'on ne pourrait distraire sans compromettre absolument le droit d'enregistrement que l'on fixait au quart seulement du droit des successions immobilières celui des successions des biens meubles (2) ».

§ 3. — *Régime fiscal de la nue propriété et de l'usufruit*

La législation de l'an VII est sur ce point absolument incohérente. Si l'usufruit ne supporte jamais l'impôt que sur sa valeur fixée uniformément à la moitié de celle de la toute-propriété, la nue-propriété était taxée différemment suivant les circonstances.

L'application du principe de la non-distraktion des charges lors des transmissions de la nue-propriété à titre gratuit soit par donation, soit par succession la faisait taxer comme l'entière propriété : l'usufruit étant évalué à la moitié de l'entière propriété, la nue-propriété supportait donc le droit sur deux fois sa valeur.

La loi décidait d'autre part que la vente faite sous

1. Rapport de Crétet aux Anciens, 17 brumaire an III.

2. Rapport de Duchâtel aux Cinq-Cents.

réserve d'usufruit au profit du vendeur supportait l'impôt sur une fois et demie le prix du contrat, c'est-à-dire sur une fois et demie la valeur de la propriété(1).

Enfin lorsque la vente de la nue-propriété et de l'usufruit était consenti en même temps à deux personnes différentes, la nue-propriété était évaluée à sa valeur réelle.

Cette législation bizarre peut être attribuée à la crainte de la fraude. Notamment la vente de la nue propriété entraîne virtuellement la vente de l'usufruit, puisque celui-ci doit se réunir à la nue-propriété dans un temps plus ou moins long ; c'est dans le but de taxer la transmission future de l'usufruit que l'on avait décidé de liquider l'impôt sur une fois et demie le prix du contrat : la réunion de l'usufruit à la nue-propriété opérée par acte de cession ne donnait plus lieu qu'au droit fixe.

1. Loi du 22 frimaire, art. 15, § 6.

CHAPITRE V

VALEUR DE LA LÉGISLATION FISCALE DE L'AN VII

La législation fiscale de l'an VII a été très diversement appréciée. La variété des jugements portés sur la loi la plus importante de notre droit fiscal, la loi de frimaire, est concluante à cet égard.

MM. Championnière et Rigaud en font un éloge sans réserve : « La loi est simple : habile résumé d'une jurisprudence de plusieurs siècles, peu de modifications suffiraient pour la mettre en pleine harmonie avec les principes du droit nouveau ; elle peut se placer sans désavantage auprès de nos règlements les plus complets ; on y trouve moins d'anomalies, moins de lacunes que dans aucun chapitre du Code civil (1). »

Un autre auteur, M. Naquet, tient la première opinion pour trop absolue : « La loi telle qu'elle fut votée, contient une simplification réelle et corrige certaines dispositions arbitraires ; il ne me paraît pas cepen-

1. *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, p. 3.

dant qu'elle mérite tous les éloges qu'on lui a décernés, et qu'on doive la considérer comme un monument sacré, auquel on ne saurait toucher sans impiété (1). »

M. Wahl est plutôt sévère : « En elle-même, la loi fondamentale a bien des défauts. On entend souvent prononcer à propos de la loi du 22 frimaire an VII le nom de « chef d'œuvre », et c'est peut-être à cette conviction que nous devons d'être encore aujourd'hui régis par une loi dont il ne faut sans doute pas nier les bons côtés, mais qui, à plusieurs égards mérite plus de critiques que d'éloges (2). »

En fait la législation fiscale de l'an VII a réalisé un grand progrès. Elle a donné à l'impôt sur les actes juridiques et les mutations une base solide ; le législateur a atteint le but qu'il se proposait, d'énoncer « les principes sur lesquels repose le système entier de la contribution, en dégageant la législation sur les droits de timbre et d'enregistrement d'une foule de dispositions obscures et arbitraires ».

C'est en effet dans l'ancien régime que furent puisées les principales règles de perception ; les lois de l'an VII n'ont point innové, leurs auteurs eux-mêmes en font l'aveu. C'est ainsi que Crétet dans son rapport aux Anciens remarquait à propos de la division des

1. *Traité d'enregistrement*, n° 18.

2. *Traité de droit fiscal*, t. I, p. 8.

droits en droits fixes et en droits proportionnels : « Ce principe n'est pas une découverte ; il était à la base de notre législation, mais ne se trouvait clairement déclaré par aucune de nos lois anciennes ; il n'agissait que par une puissance muette. » Cette remarque aurait pu s'appliquer à la plupart des autres principes.

Nous avons déjà signalé l'origine historique des règles de la non-distraction des charges, de la non-restitution des droits. La théorie des dispositions dépendantes et indépendantes, et celle de la pluralité ont aussi leur origine dans l'ancienne législation : elles font leur apparition dès 1676, celle-ci à l'occasion de la tarification des exploits, alors soumis en général à autant de droits qu'il y avait de personnes recevant la signification, celle-là lors de la transformation du droit de contrôle, de droit sur les actes en droit sur les dispositions des actes.

La législation de l'an VII a donc été surtout un travail de codification ; malheureusement l'œuvre est trop entachée de l'esprit de fiscalité.

S'il faut reconnaître aux règles purement administratives le grand mérite d'avoir fait cesser l'arbitraire des perceptions, d'avoir fixé la matière du droit fiscal, il y a lieu de critiquer très durement la partie fiscale : le cumul des droits de timbre et d'enregistrement qui ne s'expliquait plus puisque ces deux droits étaient perçus au profit du Trésor ; l'amoncellement des droits fixes sur les instances et les formalités hypothécaires, l'arbi-

traire des pénalités, le système spécial de procédure qui, par des règles sortant du droit commun favorise la Régie au détriment des contribuables. Les injustices les plus criantes résultaient encore des mesures préventives contre la fraude : le principe de la non-restitution des droits, qui comme nous l'avons vu n'avait plus sa raison d'être, a eu de telles conséquences que la Régie a dû en supprimer quelques-unes par des solutions prises à l'encontre de la loi. Le principe de la non-distraction des charges a eu des effets non moins fâcheux : il arrivait qu'une même somme supportait le droit de mutation à la fois dans la succession du créancier et dans celle du débiteur. Il arrivait aussi que tout l'actif d'une succession était absorbé par les droits de mutation. On cite à ce sujet ce cas où l'Administration faisait dire à son avocat dans une affaire où elle réclamait près de deux millions sur une succession entièrement absorbée par les dettes du défunt : « Il s'agit de la succession de deux négociants qui ont laissé à leur héritière un actif considérable entièrement absorbé par le montant de leurs dettes. L'héritière ne recueille en réalité aucun bénéfice des deux successions ; cependant elle est condamnée à payer sur l'actif brut des droits de mutation par décès qui s'élèvent à plus d'un million. Dans ces conditions si la difficulté pouvait être résolue par des considérations d'équité l'Administration ne serait pas à la barre... (1) »

1. V. Feuillette, *op. cit.*, p. 20.

Le mode d'évaluation de la nue-propriété et de l'usufruit avait des conséquences non moins extraordinaires ; notamment lorsque l'usufruitier était jeune, il arrivait que le nu-propriétaire eût à supporter des droits supérieurs à l'actif qu'il recueillait. On a donné de ceci l'exemple typique d'un homme mourant sans enfants, laissant pour héritier son frère et pour légataire universelle en usufruit sa femme âgée de vingt ans. Si l'on tient compte de la perte d'intérêts et si l'on admet qu'une somme placée à intérêts composés double en quinze ans, on constate que les droits versés dans l'hypothèse précédente lors du décès (au taux de 8, 125 0/0) représentent à la mort de l'usufruitière survenant à soixante-seize ans 130 0/0.

Toutes les injustices que nous venons de relever expliquent le discrédit rapide des impôts sur les actes juridiques et les mutations et aussi celui de l'administration chargée de les percevoir.

Il aurait été convenable de modifier les lois de l'an VII à mesure que les institutions se transformaient, à mesure que l'expérience révélait leurs défauts et leurs lacunes. C'est ce qu'exprimait nettement Duchâtel le rapporteur de la loi du 22 Frimaire au conseil des Cinq-Cents, dans un rapport qu'il faisait au Corps législatif dès l'an IX : « L'expérience, qui donne toujours les plus sûres et les meilleures leçons, a fait connaître que cette législation a besoin de nouvelles dispositions pour la juste application de ses principes, pour le dévelop-

pement et l'intelligence de plusieurs de ses articles, pour la réduction de quelques fixations trop fortes, et pour en élever quelques-unes au taux dont elles sont susceptibles. D'ailleurs des institutions qui n'existaient pas alors demandent que la loi s'explique nommément à leur égard et sur leurs actes (1). »

1. Travaux préparatoires de la loi du 27 ventôse an IX.

Quatrième Partie

LES RÉFORMES FISCALES DE L'AN VI A 1908

CHAPITRE PRÉLIMINAIRE LA PRODUCTIVITÉ ET LA RÉPARTITION

La physionomie de l'impôt s'est transformée considérablement depuis l'an VII : on lui a demandé des ressources beaucoup plus importantes, et en même temps on a suivi dans sa répartition des principes nouveaux.

Le xix^e siècle a vu l'accroissement général des dépenses des États civilisés ; les budgets se sont gonflés démesurément, et pour ne parler que des dépenses de l'Etat français, leur chiffre est passé de 600 millions en l'an VII à 4 milliards en 1909.

Cet accroissement des dépenses publiques est dû à deux sortes de causes. Les unes, d'ordre économique, sont fatales : ce sont le développement de l'action de l'Etat, et la diminution de la valeur de la monnaie. Les autres, d'ordre politique, sont l'une extérieure, c'est l'état de paix armée, l'autre intérieure, c'est la ten-

dance démocratique au gaspillage des deniers publics.

Il fallut naturellement subvenir à ces dépenses nouvelles par des impôts nouveaux, ou par l'aggravation des impôts déjà existants.

Mais en même temps que s'aggravaient les charges publiques l'idée de solidarité entre les hommes composant un même groupe social pénétrait la science financière.

C'est ce qui explique que si l'on envisage la généralité des modifications apportées depuis l'an VII au droit fiscal, on se trouve en présence de deux courants de réformes : les unes ne visant qu'à procurer au budget des ressources nouvelles, les autres se proposant à la fois l'accroissement du produit de l'impôt, et sa plus équitable répartition.

Les réformes de la première catégorie sont les plus fréquentes et se rencontrent surtout aux moments de crises, les besoins d'argent étant alors plus urgents.

C'est ainsi que les divers gouvernements qui se sont succédé en France ont été conduits dans les périodes critiques, à majorer les taxes sur les actes juridiques et les mutations, la facilité de perception de ces taxes les ayant tentés successivement. Les lois fiscales les plus importantes suivent de près les bouleversements politiques : la disparition du premier Empire (loi du 28 avril 1816), l'avènement de la Monarchie de Juillet (loi du 21 avril 1832) et sa chute (loi du 18 mai 1850), enfin la guerre néfaste de 1870-1871 (lois des 23 août 1871, 30 mars et

25 mai 1872 et 19 février 1874) ; on subvient aux ressources nécessitées par les guerres par l'établissement de décimes sur les impôts sur les actes juridiques. Ainsi que le dit M. Wahl, « ces droits ont servi de panacée pour couvrir les déficits budgétaires, les frais des guerres et des révolutions. »

Les modifications relatives à la répartition de l'impôt sont surtout de date récente.

Pendant longtemps, on se contentera d'assurer la productivité, sans se préoccuper autrement des conséquences économiques des majorations de droits.

Et il en sera ainsi jusqu'au milieu du xix^e siècle. A cette époque on commencera à s'inquiéter de la répartition équitable de l'impôt, le gouvernement procédera à des enquêtes, qui, pour n'avoir pas eu de résultats immédiats, auront néanmoins attiré l'attention sur les points les plus défectueux de la loi fiscale.

Enfin, la période contemporaine verra une poussée de réformes animées de l'esprit démocratique, qui atteindront les frais de justice (1892 et 1893), les droits d'hypothèque (1900), le régime fiscal des successions (1901), l'impôt sur les ventes et échanges d'immeubles (1905).

Nous étudierons successivement les modifications qui n'ont recherché qu'une augmentation du rendement de l'impôt, et celles qui ont visé une répartition plus équitable des charges entre les contribuables.

TITRE PREMIER

Réformes tendant à accroître la productivité de l'impôt

CHAPITRE PREMIER

CAUSES DE L'AUGMENTATION DU PRODUIT DE L'IMPOT

Le produit des taxes sur les actes juridiques et les mutations s'est accru considérablement de l'an VII à nos jours, puisqu'il est passé de quelques soixante-dix millions à près d'un milliard (1).

Il y a eu à cela tout d'abord une cause économique : l'accroissement de la fortune publique. Les impôts sur les mutations ont un rendement beaucoup plus considérable par suite de la plus grande importance des valeurs transmises ; notamment les droits sur les mutations à titre gratuit voient leur produit s'accroître rapidement dans un pays prospère.

Mais cette raison intrinsèque de plus-value dans le

1. Prévisions pour 1908 : 928.174.800fr. ; pour 1909 : 985.352.500fr.

rendement des impôts n'est pas celle qui a la plus grande importance ; la plus-value est due surtout aux remaniements que l'on a fait subir au droit fiscal.

Ces remaniements peuvent se classer sous plusieurs chefs principaux selon les procédés employés :

- 1° Créations de taxes nouvelles sur les phénomènes nouveaux de la vie sociale ;
- 2° Suppression de privilèges fiscaux ;
- 3° Modifications aux règles administratives ;
- 4° Aggravation des tarifs ;
- 5° Répression de la fraude.

Nous étudierons séparément chaque classe de modifications.

CHAPITRE II

CRÉATION DE TAXES NOUVELLES SUR LES PHÉNOMÈNES NOUVEAUX DE LA VIE ECONOMICO-SOCIALE

Les taxes sur les actes juridiques et les mutations sont, dans notre régime fiscal, en étroites relations avec les institutions économiques et sociales.

Or un impôt pour être juste doit atteindre la matière imposable dans toutes ses manifestations. La loi fiscale doit les prévoir, et doit suivre la vie économique du pays, et se transformer avec elle : selon l'expression de Duchâtel « les institutions nouvelles demandent que la loi s'explique nommément à leur égard ».

La création de taxes nouvelles sur les phénomènes nouveaux n'est que l'application de la maxime d'égalité devant l'impôt.

SECTION UNIQUE

IMPOSITION DES VALEURS MOBILIÈRES

Le phénomène économique le plus marqué au cours du XIX^e siècle est le développement des valeurs mobi-

lières. Alors qu'elles ne constituaient en l'an VII qu'une partie peu importante de la fortune publique, elles entrent de nos jours pour un chiffre considérable dans la richesse des nations.

On a évalué la richesse mobilière de l'Europe à quatre cent cinquante milliards environ savoir : 125 milliards en rentes d'Etat : 125 milliards en titres de chemins de fer, prêts communaux et provinciaux, 50 milliards en titres de crédits fonciers, etc. La richesse mobilière française atteindrait à elle seule 100 milliards : les actions et obligations de chemins de fer entrent pour 25 milliards dans ce chiffre ; les rentes françaises et les obligations des villes pour 30 milliards, les valeurs étrangères pour 25 milliards ; les établissements de crédit pour près de 10 milliards (1).

Ce développement est dû tant à l'accroissement des dettes des Etats modernes et des emprunts faits par les départements et les communes qu'à la concentration des entreprises de commerce, d'industrie et de crédit, caractéristique de l'économie politique moderne. La rapidité apparaît par l'examen du nombre des valeurs inscrites à la cote officielle de la Bourse de Paris. En 1800 il y avait seulement dix valeurs inscrites ; en 1830, il y en a vingt ; la progression devient alors rapide, on en compte cent trente en 1848 et quatre cent deux en 1869 ; de nos jours il y en a plus de mille, et

1. Maguéro. *Traité alphabétique*. V^e Titres négociables.

à ce chiffre il faut encore ajouter les valeurs figurant en deuxième partie et aussi celles négociées en coulisse (1).

Le législateur devait s'inquiéter de cet état de choses,

§ 1. — *Valeurs mobilières françaises*

Les lois du 22 frimaire et du 13 brumaire au VII avaient bien assujéti à l'impôt du timbre et à l'impôt de l'enregistrement les valeurs mobilières. En fait ces taxes n'étaient pas payées. Les actions et les obligations n'étaient guère soumises à l'impôt que lorsqu'elles faisaient l'objet d'une transmission par décès ou d'une donation ; et encore les titres au porteur échappaient-ils la plupart du temps à tout impôt.

Cette situation parut scandaleuse lorsque les valeurs mobilières eurent pris le développement que l'on sait ; la loi du 5 juin 1850 vint y mettre fin.

Droit de timbre.— Cette loi supprimait les anciens droits de timbre et d'enregistrement, tels qu'ils avaient été établis par les lois de Brumaire et de Frimaire, et les remplaçait par un droit de timbre proportionnel fixé à 0 fr. 50 pour 100 francs, en capital nominal, pour les titres des sociétés et entreprises dont la durée n'excéderait pas dix ans, et à 1 franc pour 100 francs pour

1. Boucard et Jèze. *Cours élémentaire de science des finances*, p. 285.

les autres (art. 14), ainsi que pour les obligations des départements, communes et établissements publics (art. 27).

L'origine de ce droit de timbre qui était à la fois droit de timbre et droit d'enregistrement faisait décider que « au moyen du droit établi, les cessions de titres ou certificats d'actions seraient exemptes de tout droit de timbre et de toute formalité d'enregistrement ». (Art. 15.)

Droit de transmission.— Cette exemption ne devait pas être de longue durée. A la suite de la guerre de Crimée on est en quête de ressources nouvelles, pour faire face aux dépenses occasionnées par cette guerre. C'est dans ces circonstances que fut votée la loi du 23 Juin 1857, par laquelle était soumise au droit proportionnel de transmission indépendamment du droit de timbre établi par la loi de 1850, « toute cession de titres ou promesses d'actions ou d'obligations dans une société, compagnie ou entreprise quelconque ».

La perception du droit de transmission soulevait une difficulté. Alors qu'il était facile de percevoir le droit de timbre établi par la loi de 1850, les registres des sociétés permettant de connaître le nombre d'actions par elles émises, et de s'assurer de la perception du droit (1), l'application du droit de transmission ne pouvait être constatée de même façon en ce qui concernait

1. Les titres ou certificats d'actions seront tirés d'un registre à souche; le timbre sera apposé sur le talon. L. de 1850, art. 16.

les transferts de toute une catégorie de titres, les titres au porteur. N'étant pas mentionnée sur les registres des sociétés, la transmission de ces titres ne pouvait être connue au contraire de celle des titres nominatifs qui s'opère par une mention sur les carnets à souche.

L'impôt appliqué seulement aux titres nominatifs devait entraîner naturellement la transformation de ces titres en titres au porteur ; ceci aurait eu le double inconvénient d'entraîner une moindre sécurité pour les familles, et une perte pour le Trésor : les titres au porteur échappant le plus souvent à l'impôt de mutation par décès.

La loi solutionna la difficulté en frappant les titres nominatifs d'un droit proportionnel lors de chaque transmission et en assujettissant à un droit perçu par abonnement les titres au porteur (1).

La loi de 1857 ne s'appliquait pas aux obligations des départements, des communes, des établissements publics ; en outre les obligations du Crédit Foncier restaient soumises à des règles spéciales datant de la promulgation des textes organiques de la société. La loi du 16 septembre 1871 soumit les uns et les autres au droit commun.

Taxes diverses. — Les valeurs mobilières françaises

1. « Le droit (de transmission) pour les titres au porteur et pour ceux dont la transmission peut s'opérer sans un transfert sur les registres de la société est converti en une taxe annuelle et obligatoire ». L. du 23 juin 1857, art. 6, al. 2.

devaient encore être plus lourdement frappées par la suite. Les nécessités budgétaires conduisirent à l'aggravation des droits de timbre et de transmission et à la création de taxes nouvelles : impôt sur le revenu des valeurs mobilières (lois du 29 juin 1872 et du 26 décembre 1890) ; impôt sur les opérations de bourse (loi du 28 avril 1893) ; impôt sur les lots et primes (lois du 21 juin 1875 et du 5 février 1904).

§ 2. — *Valeurs mobilières étrangères*

La loi de 1850 n'avait frappé du droit de timbre que les valeurs françaises : les valeurs étrangères étaient ainsi favorisées, puisqu'elles continuaient à ne supporter d'autres droits que ceux établis par les lois de frimaire et de brumaire an VII.

L'injustice de la législation apparaît rapidement ; et la loi du 23 juin 1857 pose la règle dite « de l'équivalence » en vertu de laquelle les valeurs étrangères circulant en France doivent être soumises à la même taxation que les valeurs françaises.

Toutefois la règle n'est appliquée que partiellement ; si les obligations et actions « émises par les sociétés, compagnies et entreprises étrangères sont soumises en France à des droits équivalents à ceux qui sont établis par la loi du 23 juin 1857 et par celle du 5 juin 1850 sur les valeurs françaises » (1), les obligations des pro-

1. Article 9 de la loi du 23 juin 1857.

vinces, villes et établissements publics étrangers, échappent encore au droit de timbre qui frappe les titres des départements, communes et établissements publics français.

Postérieurement la règle de l'équivalence fut plus rigoureusement appliquée. La loi du 30 mars 1872 fait supporter par « les titres des corporations, villes et provinces étrangères, ainsi que tout autre établissement public étranger », le droit de transmission qui frappe depuis la loi du 16 septembre 1871, les titres similaires français, et en même temps répare l'omission du 23 juin 1857, relative au droit de timbre. Les lois des 29 juin 1872 et 26 décembre 1890 qui établissent un impôt sur le revenu des valeurs mobilières et celle du 28 décembre 1893, qui crée l'impôt sur les opérations de bourse, assujettissent les valeurs étrangères.

Aujourd'hui la règle d'équivalence ne souffre plus qu'une exception : les fonds d'Etat étrangers ne supportent que le droit de timbre au comptant, et l'impôt sur les opérations de bourse ; encore arrive-t-il que le droit de timbre soit ici plus élevé que sur les autres titres (1).

1. 2 0/0. Loi du 30 janvier 1907, art. 8.

§ 3. — *Conséquences du régime fiscal français
des valeurs mobilières*

Le régime fiscal des valeurs mobilières est très critiquable.

On ne peut s'élever contre le principe de l'impôt : il se justifie pleinement par ce fait que la richesse supporte sous ses autres formes des impôts particuliers. Mais il faut déplorer l'exagération des taxes, et aussi leur trop grand nombre.

Notre droit fiscal n'a pas assez tenu compte de la mobilité des capitaux mobiliers ; la trop grande importance de l'impôt a conduit à ce résultat que des sociétés se fondent à l'étranger, avec des capitaux français, toutes les fois qu'elles ne sont pas obligées d'avoir leur siège en France.

Cet exode des capitaux a eu pour première conséquence la décadence de la Bourse de Paris, d'où une perte pour le Trésor et une atteinte à la prospérité nationale (1).

1. L'importance du rendement des impôts sur les valeurs mobilières croît très rapidement :

Nature des impôts	1903	Prévisions pour 1909
Transmission des valeurs mobilières	52.487.500 fr.	72.381.000 fr.
Timbre des valeurs mobilières.	33.090.500 »	50.201.000 »
Impôt sur les opérations de bourse	6.147.500 »	12.123.500 »
Taxe sur le revenu et impôt sur les lits	80.809.300 »	101.123.500 »

Appendice. — Exemptions d'impôts. — Les taxes sur les valeurs mobilières ne s'appliquent pas à toutes les valeurs de cette nature. La rente française, les créances chirographaires et hypothécaires bénéficient dans notre droit fiscal, celles-ci d'une immunité totale, celle-là d'une immunité partielle.

Les créances chirographaires soumises à la législation de droit commun pour l'enregistrement et le timbre n'ont échappé à l'impôt sur le revenu qu'en raison de la difficulté de l'assiette et de la perception. Leur existence étant très rarement révélée au fisc, il eût fallu user de mesures de rigueur pour en obtenir la production, tel l'enregistrement forcé à peine de nullité. Encore le résultat n'aurait-il pas été très certain.

Ce sont des motifs différents qui ont conduit le législateur à laisser les créances hypothécaires sous le régime du droit commun ; l'application des taxes spéciales aurait ici atteint des contribuables intéressants, l'impôt devant se répercuter fatalement sur les débiteurs. Il y eut cependant différentes tentatives pour imposer spécialement les créances hypothécaires ; la loi du 28 juin 1872 avait même autorisé « le prélèvement d'une taxe de 2 0/0 sur le revenu des créances hypothécaires » ; mais cette disposition fut abrogée avant sa mise à exécution.

Quant à la rente française elle échappe au droit de timbre, au droit de transmission (autre que les droits de mutation à titre gratuit ou par décès) et à la taxe

sur le revenu ; seul l'impôt sur les opérations de bourse l'a atteint et encore a-t-il été réduit des trois quarts par la loi du 28 décembre 1895.

L'exemption de la rente française s'explique par la tradition. La loi du 9 vendémiaire an VI relative à la consolidation du tiers de la rente disposait dans son article 90 : « Le tiers de la dette publique, conservé en inscriptions, est déclaré exempt de toute retenue présente et future. » On a voulu voir là un engagement formel de ne jamais imposer la rente ; c'était plutôt la promesse de ne pas opérer une nouvelle consolidation.

On admet généralement aujourd'hui que l'Etat a le droit de taxer la rente de même que les autres valeurs mobilières. Dans l'article 90 de la loi de vendémiaire an VI, le gouvernement s'engageait seulement à ne plus opérer une retenue « spéciale » sur les rentes, et non à les affranchir des impôts généralement établis sur les valeurs mobilières. D'ailleurs la promesse faite par un gouvernement de ne jamais établir un impôt ne peut avoir aucune valeur juridique ; l'état ne pouvant aliéner sa souveraineté. En outre en pratique, le gouvernement se soucie fort peu des promesses faites de ne point établir un impôt (1).

1. L'imposition de la rente pourrait-elle entraîner un mouvement politique ? On peut en douter : la loi de 1872 qui frappait tous les porteurs de valeurs mobilières dont le nombre est beaucoup plus considérable que celui des porteurs de rentes, ne paraît pas avoir eu de répercussion dans la vie politique du pays.

La non-imposition actuelle de la rente française ne s'explique plus guère que par l'intérêt que peut avoir l'Etat de ne pas nuire à son crédit, et par le désir de ne pas mécontenter les nombreux porteurs de rente par l'institution d'un nouvel impôt (1).

1. Nous venons de voir que l'article 15 de la loi du 5 juin 1850 qui exemptait du droit de transmission les valeurs mobilières étrangères était abrogé dès le 13 juin 1857.

CHAPITRE III

SUPPRESSION DES PRIVILÈGES FISCAUX

Les lois de l'an VII avaient cherché surtout à réaliser l'égalité devant l'impôt et aussi la productivité de l'impôt. Aussi avaient-elles consenti de très rares exemptions.

Le privilège le plus considérable accordé par la loi du 22 frimaire an VII concernait les inscriptions sur le Grand Livre de la Dette publique : « Leurs transferts et mutations, les quittances des intérêts qui en sont payés et tous les effets de la dette publique, inscrits ou à inscrire définitivement », étaient exemptés de la formalité de l'enregistrement (1).

Il ne semble pas que le privilège consenti aux inscriptions de rentes sur l'Etat ait eu son origine dans la prétendue promesse faite dans la loi du 9 vendémiaire an VI, de ne jamais imposer la rente (2) ; il paraît plutôt tirer son origine des institutions de l'ancien régime : la déclaration royale du 28 avril 1693 exemptait, en

1. *Supra*, p. 86.

2. Loi du 22 frimaire an VII, art. 70, § 3, n° 3.

effet, du contrôle « les contrats de constitution de toutes les rentes qui se paient à l'hôtel de ville de Paris, déclarations, transports, procurations, remboursements, décharges, mentions de pièces et quittances des arrérages ».

La faveur faite aux rentes sur l'Etat devait avoir de fâcheux résultats : elle permettait d'éluder les droits d'enregistrement notamment les droits de donation. C'est ce que constate M. Calman dans son rapport à la Chambre des députés le 26 mai 1836 : « La loi du 22 frimaire an VII a affranchi du droit d'enregistrement les transferts et mutations de rentes inscrites au Grand Livre de la Dette publique... Non seulement on ne sait pas se contenter de cette faveur, mais on s'en fait un moyen pour frustrer le Trésor. Il arrive fréquemment aujourd'hui que, pour échapper au paiement du droit proportionnel, fixé pour les donations immobilières faites soit par contrat, soit hors contrat de mariage, le donateur achète des rentes devant l'objet de la donation, et ces rentes devenant l'objet de la donation ne sont soumises à aucun droit ; de cette manière l'impôt est éludé. »

Ce genre de fraude avait attiré rapidement l'attention des pouvoirs publics. Antérieurement à l'année 1836, deux tentatives avaient été faites pour soumettre à l'impôt les mutations de rentes sur l'Etat opérées par décès ou par donation entre vifs. La Chambre des députés avait repoussé les projets de réforme.

Ce n'est qu'avec la loi du 18 juillet 1836 que l'on prend une première mesure de répression : l'exemption du droit proportionnel d'enregistrement ne devait plus être accordée aux donations entre vifs de rentes sur l'Etat « qu'autant que l'inscription de la rente donnée existerait sous le nom du donateur, ou de celui auquel il a succédé depuis plus d'un an » (1).

La loi de 1836 n'avait pris qu'une demi-mesure, la fraude ne fut réprimée qu'en partie, et l'on sentit bientôt le besoin de la combattre plus énergiquement. D'autre côté les nécessités budgétaires qui se font sentir en 1849 conduisent au remaniement des tarifs successoraux et à la suppression des « anomalies, ou inégalités que la pratique a fait découvrir, et des privilèges qui ne peuvent plus se justifier ». Il s'agissait d'arriver à une « application entière et sans exception des lois financières qui régissaient les transmissions par décès et les donations entre vifs ».

C'est ainsi que disparut l'exemption du droit d'enregistrement accordé aux rentes sur l'Etat lors de leur transmission à titre gratuit par décès ou entre vifs. Le privilège de la rente ne se justifiait plus d'ailleurs ; on n'y rencontrait « ni une raison d'intérêt général, ni même de crédit ». La réforme, disait le rapporteur, assu-

1. Loi du 18 juillet 1836, art. 6.

rait une augmentation des recettes du budget et, en même temps, « réalisait l'égalité de tous les contribuables et de toutes les valeurs mobilières devant la loi » (1

1. Rapport M. Gouin, 8 mars 1850.

CHAPITRE IV

MODIFICATIONS AUX RÈGLES ADMINISTRATIVES

Ainsi que nous l'avons vu, la loi du 22 frimaire an VII s'était attachée surtout, à énoncer clairement les conditions auxquelles était subordonnée l'exigibilité des droits, voulant ainsi assurer un rendement plus rémunérateur de l'impôt.

Au cours du xix^e siècle, le législateur en quête de ressources nouvelles, s'en procura en modifiant les règles d'exigibilité posées en l'an VII ; c'est ainsi que des exceptions furent admises à cette règle que la perception du droit proportionnel a lieu lors de la présentation d'un acte formant titre, et que fut étendu le nombre des actes et des conventions soumis à l'enregistrement obligatoire dans un délai déterminé.

SECTION I

LA PERCEPTION DU DROIT PROPORTIONNEL A LIEU LORS DE LA PRÉSENTATION D'UN ACTE FORMANT TITRE

Ceci résulte des articles 2, 7 et 68 de la loi de frimaire an VII. En effet, l'article 7 dispose que l'enregis-

trement d'un acte aura lieu lors de la présentation d'un écrit, minute ou expédition contenant cet acte.

D'autre côté aux termes des articles 2 et 68 à 70, de la loi de frimaire la quotité du droit varie suivant « la nature des actes et mutations qui y sont assujettis », les actes non dénommés » devant supporter le droit fixe de 1 franc.

Ainsi la perception du droit proportionnel ou d'un droit fixe autre que celui de 1 franc suppose, sous le régime de la loi de frimaire, la réalisation de deux conditions : 1° la présentation d'un écrit ; 2° la perfection de cet écrit, la nature d'une convention ne pouvant être déterminée avec précision sans cette perfection. La convention parfaite doit former titre par elle-même, c'est-à-dire être de nature à autoriser des poursuites afin d'assurer son exécution.

D'où la règle : la perception du droit proportionnel n'a lieu que lors de la présentation d'un acte formant titre.

Les évasions d'impôts qui se produisirent du fait de cette règle furent telles que l'on s'inquiéta de la modifier dès l'an IX. Postérieurement, elle fut encore remaniée dans un but fiscal à diverses reprises.

La législation a soustrait à la condition de présentation d'un titre l'ouverture des droits sur les mutations de propriété et de jouissance des meubles, les dons manuels et les ouvertures de crédit.

§ 1. — *Mutations verbales de propriété et de jouissance d'immeubles*

Mutations de propriété. — La loi du 22 frimaire an VII n'avait soumis à l'enregistrement obligatoire des mutations de propriété ou de jouissance d'immeubles que celles qui étaient constatées par écrit ; c'était du moins l'opinion qui avait prévalu.

La porte étant grande ouverte à la fraude : c'était à l'administration de prouver avant de faire toute réclamation que la convention avait été passée par écrit. Cette preuve était particulièrement difficile, les articles 12 et 13 de la loi de frimaire perdaient toute leur efficacité.

La loi du 27 ventôse an IX remédia à la situation, en assujettissant « les mutations entre vifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles aux dispositions des articles 22 et 38 de la loi de frimaire, lors même que les nouveaux possesseurs prétendraient qu'il n'existe pas de convention écrite entre eux et les précédents propriétaires ou usufruitiers » (1). A défaut d'actes il devait y être suppléé par des déclarations détaillées estimatives dans les trois mois de l'entrée en possession.

Mutations de jouissance. — La loi du 27 ventôse lais-

1. Art. 4, § 1.

sait intentionnellement de côté les mutations de jouissance d'immeubles (1). Cette lacune devait avoir les plus fâcheuses conséquences.

La Cour de cassation par une série d'arrêts (2) avait rejeté la prétention de l'Administration, d'exiger les droits d'enregistrement sur les mutations de jouissance dont l'existence était établie « par les paiements des contributions imposées aux fermiers locataires et détenteurs temporaires » (3). Cette jurisprudence obligeant l'Administration à prouver non seulement l'existence du bail, mais encore à démontrer que le bail était rédigé par écrit, avait pour conséquence de soustraire à toute taxe tout bail déclaré verbal, encore qu'il eût fait l'objet d'un écrit.

La loi du 23 août 1871 fit pour les transmissions de jouissance ce que la loi du 27 ventôse an IX avait fait pour les transmissions de propriété et d'usufruit : « Lorsqu'il n'existerait pas de conventions écrites constatant une mutation de jouissance de biens immeubles, il y serait suppléé par des déclarations détaillées et estimatives, dans les trois mois de l'entrée en jouissance (4). »

1. « Il ne s'agit pas dans cet article 4, des baux à ferme ou à loyer, dont parle l'article 13 de la loi du 22 frimaire, auquel il n'est apporté aucun changement. » Rapport d'Arnould au Corps législatif le 27 ventôse an IX.

2. Notamment Cass., 3 décembre 1811.

3. Art. 13 de la loi du 22 frimaire an VII.

4. Art. 11, al. 1. Loi du 23 août 1871.

Les réformes opérées en l'an IX et en 1871 devaient avoir des conséquences financières importantes.

En elle-même l'évasion d'impôt qui provenait du non-enregistrement des baux et locations était peu considérable ; mais elle avait une répercussion sur le rendement de l'impôt sur les mutations à titre gratuit entre vifs ou par décès ; la valeur des biens immobiliers transmis étant ici déterminée par leur revenu, la loi donnait indirectement à l'Administration un moyen de contrôler la déclaration des parties sur ce point.

§ 2. — *Dons manuels*

La loi du 22 frimaire ne contenant aucune disposition particulière à leur égard, les dons manuels étaient soumis au droit commun. Il s'ensuivait que la perception du droit proportionnel n'était effectuée que lors de la présentation d'un acte formant titre : le donateur et le donataire devaient ainsi être parties à l'acte.

Cette législation permettait d'éluder facilement l'impôt. Notamment dans les contrats de mariage, l'usage s'était établi de déclarer que les dots constituées aux futurs provenaient de dons manuels (1). Reconnu judiciairement en dehors de la présence soit du donateur, soit du donataire, le don manuel échappait encore au droit de donation.

1. Rapport Gouin, 8 mars 1850.

A la suite du développement des valeurs mobilières les dons manuels étaient devenus très fréquents ; et il en résultait un préjudice très important pour le Trésor.

La loi du 18 mai 1850 vint rétablir l'égalité entre les dons manuels et les donations ordinaires, en soumettant « les actes renfermant soit la déclaration par le donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire d'un don manuel, au droit de donation » (1).

§ 3. — *Ouvertures de crédit*

La loi de frimaire ne tarifait pas nommément les ouvertures de crédit. Elles avaient d'abord été considérées comme des promesses de payer, et assujetties comme telles à un droit de 1 0/0. En réalité elles n'acquiescent toute leur perfection que par la réalisation du prêt, et la jurisprudence se basant sur les principes de la loi de frimaire et les articles 1179 et 1181 du Code civil reconnut bientôt qu'elles ne devaient donner ouverture qu'au droit fixe, le droit proportionnel n'étant exigible qu'au moment de la réalisation du crédit.

Cette jurisprudence, très justifiée, avait pour conséquence de nuire au rendement de l'impôt : la réalisation du crédit n'étant connue de la régie que par exception le droit proportionnel était presque toujours éludé.

Le gouvernement s'émut de la perte ainsi causée au

1. Art. 6 de la loi du 18 mai 1850.

Trésor, et déposa le 12 juin 1871, un projet de loi tendant entre autres dispositions à assujettir au droit proportionnel les ouvertures de crédit. L'exposé des motifs tentait de justifier l'établissement du droit proportionnel sur les ouvertures de crédit, en voyant en elles une convention formant titre ; « le contrat, constituant entre les parties une promesse de prêter obligatoire, dont l'inexécution donne lieu à des dommages-intérêts, ne peut être confondue dans la classe des conventions qui, subordonnées à une condition suspensive, sont dénuées de tout effet légal jusqu'à l'accomplissement de cette condition. Or du moment où un lien de droit quelconque existe entre les parties et fait naître un avantage juridique, l'existence de ce lien et de cet avantage suffit pour justifier l'application du droit proportionnel » (1).

Cet essai de justification juridique ne supporte pas l'examen : l'ouverture de crédit est une promesse de prêter, c'est-à-dire un acte conditionnel. Il est d'ailleurs combattu dans le rapport de la Commission : « L'obligation de payer contractée par l'emprunteur n'existe réellement qu'après la réalisation du crédit, et cette réalisation elle-même est subordonnée à l'usage que le crédité voudra faire de cette ressource à raison de ses besoins dont il est seul juge. L'obligation du crédité est donc éventuelle, et à ce titre elle n'est assujettie

1. Exposé des motifs de la loi du 23 août 1871.

qu'à un droit fixe. Le droit proportionnel est dû au moment où la promesse de prêter se réalise et sur le montant des sommes effectivement prêtées » (1).

La Commission approuvait cependant le projet du gouvernement et admettait l'application du droit proportionnel à l'acte qui ne contiendrait que la promesse de prêter ; mais elle se basait uniquement sur des faits : « Comme les parties ne sont tenues à aucune déclaration dans un délai quelconque, il en résulte en fait, que le droit proportionnel n'est presque jamais perçu lors de la réalisation du crédit. Un procès sur l'exécution du contrat ou la faillite du débiteur font arriver quelquefois à la connaissance de la régie l'existence du prêt. Alors le droit est exigé, mais ce sont là de rares exceptions. Aussi c'est généralement sous la forme d'ouvertures de crédit que se font les emprunts hypothécaires dans les affaires industrielles et commerciales. L'emprunteur y trouve l'avantage de se soustraire au paiement du droit de 1 0/0 ; le créancier n'y perd rien puisque son hypothèque, dans le cas où il a à s'en prévaloir, remonte, par ses effets au jour de l'inscription (2). Le Trésor perd ainsi des droits considérables...

1. Travaux préparatoires de la loi du 23 août 1871. Rapport Mathieu Bodet.

2. L'hypothèque peut être constituée en vue d'une créance future ; notamment l'hypothèque constituée et inscrite lors de l'ouverture de crédit prend rang du jour de son inscription, et non du jour des versements. Jurisprudence constante. — Cass., 10 août 1831. S. 31. 1. 371 — Cass., 8 mars 1853. S. 55. 1. 214.

Les ouvertures de crédit ne servent le plus souvent qu'à dissimuler de véritables prêts. Les hommes d'affaires savent qu'il y a bien peu de ces contrats qui ne soient suivis d'une réalisation... Faut-il tolérer la continuation de cet abus? » (1).

La proposition fut adoptée et devint l'article 5 de la loi du 23 août 1871 : « Les actes d'ouverture de crédit sont soumis à un droit proportionnel d'enregistrement de 50 centimes par 100 francs. La réalisation ultérieure du crédit sera assujettie aux droits fixés par les lois en vigueur, mais il sera tenu compte dans la liquidation du montant du droit payé en exécution du paragraphe 1 du présent article.

SECTION II

FIXATION DE DÉLAIS POUR L'ENREGISTREMENT DE DIVERS ACTES

Déjà, sous l'ancien régime, les droits de contrôle et d'insinuation étaient exigibles dans un délai déterminé.

La loi de frimaire consacra cette pratique, mais en la restreignant à deux catégories d'actes : 1^o Les actes authentiques ; 2^o les actes sous seing privé portant transmission de propriété (2). Le législateur marquait ainsi sa tendance à frapper en particulier, les actes qui

1. *Ibid.*

2. L. du 22 frimaire an VII, titre III.

ne peuvent échapper à l'impôt : La régie a en effet connaissance des premiers en raison de leur forme, et des seconds en raison de leur objet.

Le système de la loi de frimaire était très critiquable. Les actes sous seing privé ne portant pas mutation, n'étaient pas soumis à l'enregistrement obligatoire ; et de ceci résultaient une injustice et un inconvénient ; une injustice, parce que seul l'acte authentique était toujours soumis à l'impôt, un inconvénient, parce que les particuliers avaient intérêt à conclure leurs actes sans l'intervention d'un notaire ce qui n'est pas sans danger pour des gens absolument ignorants du droit (1).

Différentes lois devaient étendre l'obligation de l'enregistrement dans un certain délai à quelques actes, ces mutations dont la régie pouvait avoir facilement connaissance.

§ 1. — *Mutations verbales de propriété ou de jouissance d'immeubles*

Les lois du 27 ventôse an IX et du 23 août 1871 que nous venons d'étudier, en même temps qu'elles assujet-

1. La loi du 23 frimaire an VII méritait aussi la critique que Malherbe formulait contre les tarifs de l'ancien régime : « Un impôt établi sous le spécieux prétexte d'augmenter l'authenticité des actes et de prévenir les procès, force souvent les sujets du roi à renoncer aux actes publics, et les entraîne dans des procès qui sont la ruine de leurs familles. »

tissaient à l'impôt les mutations verbales de propriété ou de jouissance d'immeubles, décidaient que cet impôt serait exigible dans les trois mois de l'entrée en possession ou en jouissance, l'assiette de la taxe devant être faite d'après une déclaration « détaillée et estimative ».

§ 2. — *Fonds de commerce*

L'extension de l'obligation de l'enregistrement aux cessions de fonds de commerce, est plus remarquable.

Sous le régime de la loi du 22 frimaire an VII, les mutations de fonds de commerce étaient considérées comme des ventes mobilières. La loi du 11 juin 1859, qui instituait un régime de faveur pour les actes de commerce leur fut appliquée : les cessions de fonds de commerce ne supportaient plus ainsi le plus souvent qu'un droit fixe lors de leur enregistrement.

Les cessions de fonds de commerce furent soumises à l'enregistrement obligatoire par la loi du 28 février 1872, en même temps que le taux de l'impôt qui les frappait était modifié.

Le gouvernement tenta bien une explication de l'assimilation qu'il voulait faire entre les mutations de fonds de commerce et les mutations immobilières : « Ne pouvait-on pas dire, en effet, que le fonds de commerce a en

quelque sorte une nature mixte ? Sans doute il a une existence distincte de celle de l'immeuble dans lequel il s'exerce et a légalement un caractère mobilier ; cependant il faut reconnaître qu'il emprunte la plus grande partie de sa valeur à cet immeuble, à sa situation. Toutes ces considérations ont pu autoriser le gouvernement à considérer légitimement les fonds de commerce comme des immeubles pour l'assiette et la perception du droit de mutation » (1).

La commission du budget rejeta la théorie du gouvernement au point de vue du tarif : « le fonds de commerce étant par sa nature, d'après les règles du droit civil, une chose mobilière, ne pouvait pas logiquement être assujéti à un droit de mutation immobilière » (2). Toutefois « l'importance de cette propriété » ne permettait pas de négliger le produit de l'impôt d'autant plus qu'il était facile de prouver les mutations qui l'affectaient par « l'inscription au rôle des contributions du nom du nouveau possesseur, et le paiement fait en vertu de ces rôles », et aussi par la publicité qu'elles reçoivent.

C'est pourquoi la commission après avoir rejeté l'assimilation proposée par le gouvernement entre les mutations de fonds de commerce et les mutations immobilières au point de vue de la tarification (3), l'admettait

1. Travaux préparatoires de la loi du 28 février 1872. Rapport de Mathieu Bodet.

2. *Ibid.*

3. Le projet du gouvernement prévoyait un droit d'enregistrement

quant aux modes de déclaration, procédés de répression
et moyens de preuve.

de 4 o/o ; le projet de la commission réduisit ce droit à 2 o/o, et c'est ce
tarif qui fut adopté.

CHAPITRE V

AGGRAVATION DES TARIFS

Jusqu'ici nous avons vu le législateur procéder méthodiquement.

Les modifications qu'il a apportées à la législation fiscale de l'an VII ont fait l'objet de discussions approfondies et le plus souvent ont tendu uniquement à assurer le rendement des taxes existantes, en corrigeant les lacunes de la loi, et aussi en repoussant des interprétations extensives de la jurisprudence.

Toutes ces mesures, malgré leur caractère de rigueur apparente, poursuivaient l'égalité des contribuables devant l'impôt, en les obligeant « à payer intégralement leur part dans une dette commune ».

Les aggravations de tarif dont nous allons nous occuper, ne procèdent de rien de tout cela. Les modifications apportées à la loi fiscale, seront faites sans préoccupation de justice ; le législateur remaniera les tarifs scientifiquement élaborés en l'an VII, sans autre souci que celui d'assurer la productivité de l'impôt : ainsi disparaîtra la proportionnalité des taxes supportées par les divers actes et mutations, parce que la surcharge

atteindra surtout les actes et mutations qui ne peuvent échapper au fisc, à raison de leur nature.

Nous distinguerons pour les étudier, deux catégories de modifications au tarif : celles qui furent spéciales à telle ou telle taxe, et celles qui portèrent sur la totalité des taxes, nous voulons dire les décimes.

SECTION I

MODIFICATIONS PARTIELLES DU TARIF

Nous avons vu que le législateur de l'an VII s'était basé dans l'élaboration des tarifs sur trois grands principes.

1^o Distinction des droits fixes et des droits proportionnels ; ceux-ci s'appliquant aux actes contenant des mouvements de valeur, ceux-là aux actes ne contenant pas de mouvements de valeur ;

2^o Le droit fixe doit être le prix de la formalité ; sa quotité sera uniforme autant que possible ;

3^o Le droit proportionnel varie dans son taux avec la nature des mutations, jamais il ne doit être supérieur au revenu d'un an des choses transmises.

La législation de l'an VII n'avait pas entièrement respecté ces principes, et les lois postérieures devaient leur porter de multiples atteintes.

§ 1. — *Transformation de droits fixes
en droits proportionnels*

Les atteintes au principe de la distinction des droits fixes et des droits proportionnels furent très fréquentes au cours du XIX^e siècle.

Tantôt dans un but de faveur, certains actes portant mutation sont exemptés du droit proportionnel : tels les actes de commerce, les actes relatifs aux chemins vicinaux, les contrats d'apprentissage. Tantôt dans un but de fiscalité l'application du droit proportionnel est étendue à certains actes primitivement soumis au droit fixe. Nous ne nous occuperons ici que des transformations de droits fixes en droits proportionnels opérées dans un but fiscal.

La plupart de ces transformations furent opérées par les lois des 28 février 1872 et 28 avril 1893. Les actes de formation et de prorogation de société, les ventes d'immeubles étrangers, les partages, contrats de mariage, délivrance de legs, mainlevées, les prorogations de délais, les ventes de marchandises avariées, et d'autres actes dont on pouvait « discerner l'importance par l'énumération des valeurs qu'ils contiennent » soumis au droit fixe par la loi du 22 frimaire, étaient assujettis par la loi de 1872 à un droit fixe qui s'élevait avec l'importance présumée des actes. La loi du 28 avril 1893 remplaça ce droit fixe spécial auquel on

avait donné dans la pratique le nom de « droit fixe gardé » (1) par un droit proportionnel dit « droit proportionnel réduit », en raison de son taux.

§ 2. — *Droits fixes*

Sous le régime de la loi de frimaire, la quotité des droits fixes variait de 1 à 25 francs ; les actes qui y étaient assujettis étaient répartis en sept grandes classes, chaque classe étant frappée d'un droit différent.

Dès 1816, la diversité des tarifs augmente ; la quotité du droit varie entre 0 fr. 50 et 100 francs (2). Puis, après quelques lois de minime importance, la loi du 28 février 1872 augmente de moitié les tarifs en vigueur, en exceptant toutefois les droits sur les actes extrajudiciaires. Ces derniers devaient d'ailleurs jouir très peu de temps de cette faveur ; la loi du 19 février 1874 la leur ayant supprimée.

Les dernières lois sur la matière sont celles du 26 janvier 1862 et 28 avril 1893, qui ont eu d'ailleurs des effets très heureux.

De nos jours les droits fixes varient de 0 fr. 15 à 50 francs. Cet écart considérable entre le droit le plus faible et le droit le plus fort ne se justifie guère.

1. *Infra*, p. 137.

2. L. du 28 avril 1816.

On a bien voulu expliquer la variété des droits fixes, en disant qu'elle suivait l'importance des actes : Les plus fréquents, se rapportant aux affaires courantes de la vie bénéficient d'une modération de tarif ; les actes solennels au contraire sont tout désignés pour être surtaxés. Enfin la tarification des actes extrajudiciaires, et des actes judiciaires non susceptibles du droit proportionnel croît légitimement avec le degré de juridiction, puisque ce degré est déterminé par l'importance du litige.

Les bases d'un tel système sont bien fragiles. Les distinctions sur lesquelles elles s'établissent sont abstraites et la réalité les contredit trop souvent.

A peine peut-on approuver la progression des droits fixes sur les actes judiciaires et extra-judiciaires ; là seulement on possède un critérium de l'importance des actes. L'uniformité de tarification paraîtrait désirable pour tous les actes civils ; les actes de pure formalité étant accomplis par chacun n'indiquent jamais d'aucune façon la situation de fortune de leur auteur, il est irrationnel de les tarifier différemment.

L'uniformité des droits fixe était déjà préconisée par Duchâtel ; seuls quelques actes judiciaires paraissaient devoir être surtaxés : « Il nous a paru convenable d'en venir à un mode uniforme, disait-il, puisqu'il n'y a pas de motif pour que des actes de pure formalité soient assujettis à des droits différents... Cependant nous avons reconnu la nécessité de quelques exceptions dont

vous sentirez aisément la raison à la lecture du projet. Elles ne porteront que sur quelques actes pour lesquels le droit de 1 franc serait trop fort et sur quelques autres à l'égard desquels il serait trop faible, non pas par rapport au prix de la formalité, mais à cause de la nature même de ses actes. Je veux parler des actes d'appel, de ceux de divorce, des notifications de recours au tribunal de cassation et des expéditions des jugements de ce tribunal » (1).

Que dire de la quotité actuelle du droit fixe ?

Nous avons vu que le droit fixe normal en l'an VII était celui de 1 franc. De nos jours c'est le droit de 3 francs, porté à 3 fr. 75 par l'établissement des décimes.

Cette augmentation a été justifiée à raison de la dépréciation de l'argent depuis l'an VII ; l'argument est d'ailleurs mis en avant dans l'exposé des motifs de la loi du 28 février 1872 : « Déjà, en 1816, disait-on, il parut équitable d'augmenter les droits fixes ; l'or et l'argent n'ayant plus à cette époque la même valeur qu'en 1798, on jugea qu'il convenait de faire un nouveau

1. L'uniformité du droit fixe se justifiait d'autant mieux en l'an VII qu'il était alors considéré comme le prix de la formalité : « Nous avons entendu par droit fixe le prix de la formalité de l'enregistrement pour les actes qui ne sont pas de nature à donner lieu au droit proportionnel. La première idée qui s'offre à l'esprit c'est que cette formalité ayant le même caractère à l'égard de tous les actes non susceptibles du droit proportionnel, il n'y a généralement parlant, aucune raison pour la faire plus cher pour un acte que pour un autre. » Rapport de Duchâtel, cité.

tarif qui compensât cette dépréciation. Une dépréciation beaucoup plus considérable s'est produite dans la période de plus d'un demi-siècle qui s'est écoulée depuis 1816. Cette considération a déterminé le gouvernement à proposer d'augmenter les droits fixes. »

Cet argument est évidemment irréfutable si l'on admet le bien-fondé du droit fixe : l'Etat voyant ses dépenses s'accroître par suite de la dépréciation du numéraire, doit demander une somme plus considérable à l'impôt pour y satisfaire.

§ 3. — *Droits proportionnels*

Il convient de distinguer parmi les droits proportionnels, les droits sur les mutations à titre gratuit et les droits sur les mutations à titre onéreux, la progression du tarif étant beaucoup plus remarquable sur celles-là.

A. — *Droits sur les mutations à titre onéreux.* — Les droits sur les mutations à titre onéreux sont déjà très importants en l'an VII. Particulièrement les ventes d'immeubles ont à supporter le droit de 4 0/0, c'est-à-dire, le tarif maximum dans l'esprit du législateur révolutionnaire. Le rapporteur regrettait d'ailleurs l'obligation où l'on se trouvait de frapper ainsi les mutations de biens-fonds : les pressants besoins du Trésor public rendaient impossible « la réduction à 3 0/0 du droit

de 4 francs qui se percevait sur le acquisitions de biens-fonds.

De nos jours les ventes d'immeubles supportent le droit de 7 0/0 : il est indéniable que ce droit est un obstacle à la circulation des propriétés, partant un obstacle au développement de la prospérité générale.

En même temps que le droit sur les ventes, le droit sur les échanges d'immeubles s'élevait dans de fortes proportions ; fixé par la loi du 24 frimaire à 2 0/0 il atteint aujourd'hui 4, 50 0/0.

Quant aux droits sur les licitations et ventes de meubles, ils n'ont subi aucune variation en principal depuis l'an VII.

Il est à remarquer que les droits sur les ventes et échanges ont été surélevés de manière indirecte : par l'adjonction de décimes, et par l'incorporation du droit de transcription au droit d'enregistrement sur les ventes, et sa perception obligatoire lors de la présentation à la formalité des actes sujets à ce droit (1). Seule la loi du 22 avril 1905, indique nettement qu'elle entend modifier le tarif des ventes ordinaires d'immeubles et des échanges.

B. — *Droits sur les mutations à titre gratuit.* — Les mutations à titre gratuit subirent des aggravations de tarif beaucoup plus considérables que les mutations à titre onéreux.

1. Loi du 18 avril 1816, articles 52 et 54.

Mutations par décès — Sous le régime de la loi de frimaire, les mutations par décès sont taxées différemment selon l'éloignement du degré de parenté entre le *de cujus* et l'héritier, et aussi selon la nature des biens transmis, les meubles bénéficiant d'une réduction de tarif.

Le tarif de faveur accordé aux successions mobilières était un tempérament à la rigueur du principe de non-distraction des charges, principe qui, nous l'avons vu, n'était passé dans la loi que pour des raisons d'ordre pratique. Crétet, après avoir réclamé la perception du droit sur l'actif brut des successions, préconisait la réduction du tarif sur le mobilier : « La contribution sur les successions mobilières portera singulièrement sur les fortunes commerciales et industrielles, et c'est dans ce cas surtout que l'inconvénient de la perception sur le brut des successions se fera sentir. En effet l'état habituel et nécessaire des commerçants, étant de faire plus d'affaires sur leur crédit que sur leurs capitaux, il en résulte que plus l'actif de leur succession a de l'étendue plus aussi leur passif est considérable ; en sorte que le droit d'enregistrement portant sur le brut, il se percevra sur les facultés des héritiers et sur celles des créanciers... Ces inconvénients seraient très affaiblis par la modicité du droit sur les successions mobilières, comparé à celui dont sont atteintes les successions immobilières (1). »

¹. Rapport de Crétet aux Anciens le 17 brumaire an VII.

Quant aux rapports de parenté la loi de frimaire ne distinguait que trois ordres d'héritiers : 1° ascendants et descendants ; 2° époux ; 3° collatéraux et étrangers. Les successions échues à des héritiers directs étaient frappées très modérément : l'ancien régime avait exonéré de l'impôt les successions en ligne directe, et l'impôt nouveau risquait fort d'être impopulaire (1). Quant aux collatéraux la loi ne distinguait plus entre eux à raison des différents degrés de parenté, ainsi que faisait la législation antérieure ; le tarif était uniforme sur les successions échues à des collatéraux de tout ordre et à des étrangers : « Tout collatéral qui hérite disait Crétet, est dans l'ordre moral à égale distance du successible : son berceau, son éducation, son domicile, tout est étranger ou séparé. Enfin les collatéraux sont déjà pourvus d'un patrimoine. Les successions qu'ils recueillent sont un avantage précaire et éventuel dans tous les degrés de parenté ; ils peuvent donc être uniformément soumis au droit d'enregistrement (2). »

La tarification des mutations par décès devait être remaniée très fréquemment : l'impôt sur les succes-

1. « Nos habitudes et nos mœurs opposent une grande résistance à l'établissement du droit d'enregistrement sur les successions directes : la nature a tellement lié les enfants à leurs auteurs par la confusion des affections et les propriétés, et l'usage a tellement fortifié cette confusion que le droit sur les successions directes passe dans l'opinion pour une sorte de lésion morale. » Rapport de Crétet le 17 brumaire an VII.

2. *Ibid.* »

sions est en effet considéré par tous les gouvernements comme la source de produits la plus sûre. Peu à peu l'on poursuivra l'assimilation des meubles et des immeubles, en même temps que l'on s'ingéniera à faire une minutieuse analyse des sentiments de famille pour créer des classes de collatéraux et frapper la transmission de droits d'autant plus élevés que le *de cujus* sera supposé être plus indifférent à l'héritier.

La loi du 28 avril 1845 marque déjà cette double tendance, par la distinction qu'elle établit entre collatéraux et étrangers, et aussi par l'élévation du tarif des meubles, porté à la moitié de celui des biens immeubles pour toute transmission autre qu'en ligne directe (alors qu'ils ne supportaient antérieurement qu'un droit réduit des trois quarts).

Le mouvement se poursuit rapidement : la loi de 1832 distingue six ordres d'héritiers. Puis c'est la loi du 18 mai 1850 qui opère l'assimilation complète des meubles et des immeubles (1). Enfin la loi du 25 février

1. Le projet de loi présenté par le gouvernement ne prévoyait pas l'assimilation complète : les meubles ne devaient supporter que les deux tiers des droits sur les immeubles ; en même temps on songeait à modifier l'assiette de l'impôt sur ces derniers, en portant le multiple de leur revenu de 20 à 25. Les circonstances du moment empêchèrent ces dispositions de passer dans la loi. La dépréciation était alors énorme sur les biens immobiliers et les valeurs mobilières venaient de prendre une extension considérable. C'est ce qui amena le Parlement à ne pas adopter le projet du gouvernement ; toutefois ce ne fut qu'après une très vive discussion, que l'assimilation passa dans la loi ; et seulement parce que cette « disposition apportait 21 millions de ressources supplémentaires », dont on ne pouvait alors se passer.

1901 distingue sept classes d'héritiers : 1° ascendants et descendants ; 2° époux ; 3° frères et sœurs ; 4° oncles ou tantes, neveux ou nièces ; 5° grands-oncles et grands-tantes, petits neveux ou petites nièces et cousins germains ; 6° parents aux cinquième et sixième degrés ; 7° parents au delà du sixième degré et personnes non parentes.

La loi du 25 février 1901 apportait à notre législation fiscale sur les mutations par décès deux modifications bien autrement importantes que celle que nous venons de signaler : la déduction des dettes à la charge du défunt était admise pour la liquidation des droits ; le tarif devenant progressif.

Mutations entre vifs. — L'impôt sur les mutations entre vifs à titre gratuit subit des transformations parallèles à celles de l'impôt sur les successions.

Au système de la loi de frimaire qui ne distinguait que deux classes de donataires, parents en ligne directe avec le donateur ou non parents en ligne directe, les lois postérieures substituent le système qu'elles appliquent aux mutations par décès : nous retrouvons ici sept classes de donataires, comme nous avons vu sept classes d'héritiers ; et le tarif s'élève avec l'éloignement du degré de parenté entre donateur et donataire.

Nous assistons également à l'assimilation des meubles et des immeubles ; toutefois cette assimilation fut ici plus tardive et ne fut complètement réalisée que par

la loi du 25 février 1904, la loi du 18 mai 1850 distinguait encore meubles et immeubles pour l'application des droits aux donations en ligne directe et entre époux.

C. — Origine de la différence de quotité entre les droits sur les mutations à titre onéreux et les mutations à titre gratuit.

L'aggravation de tarif a été plus considérable sur les mutations à titre gratuit que sur les mutations à titre onéreux ; c'est ce qui ressort nettement du tableau ci-dessous :

Nature de la mutation		Taux de l'impôt o/o		Augmen- tation o/o	Observations				
		en l'an VII	en 1909						
Mutations à titre onéreux	Ventes d'immeubles.	4	5	25	Il n'est pas tenu compte ici du droit de transcription, ni de la surtaxe de 0,125 établie par la loi du 22 avril 1905 en compensa- tion du droit de timbre supprimé.				
	Echanges d'immeubles.	2	2,50	25					
	Ventes de meubles.	2	2,50	25					
Mutations à titre gratuit	Par décès	En ligne directe.	Meubles . .	0,25	1	300	La progressivité du tarif ne permet pas ici un calcul exact. Les chiffres de la colonne 3 sont ceux du tarif minimum. Les chif- fres de la colonne 4 (aug- mentation o/o) sont donc inférieurs à la réalité.		
			Immeubles.	1	1	»			
		Entre époux.	Meubles . .	0,675	3,75	500			
			Immeubles.	2,50	3,75	50			
		Entre collatéraux.	Meubles . .	1,25	de 8,50 à 15	580 1.100			
			Immeubles	5	de 8,50 à 15	70 200			
		Entre étrangers.	Meubles . .	1,25	15	1.100			
			Immeubles.	5	15	200			
		Entre vifs	Dans contrat de mariage	En ligne directe.	Meubles . .	0,675		2	220
					Immeubles.	1,25		2	60
				Entre époux.	Meubles . .	1,25		3,50	180
					Immeubles.	2,50		3,50	40
	Entre collatéraux.			Meubles . .	1,25	de 7 à 11	460 780		
				Immeubles.	2,50	de 7 à 11	180 340		
	Entre étrangers.			Meubles . .	1,25	11	780		
				Immeubles.	2,50	11	340		
	Hors contrat de mariage		En ligne directe.	Meubles . .	1,25	3,50	180		
				Immeubles.	2,50	3,50	40		
			Entre époux.	Meubles . .	2,50	5	100		
				Immeubles.	5	5	»		
			Entre collatéraux.	Meubles . .	2,50	de 9 à 13,50	260 540		
	Immeubles.	5		de 9 à 13,50	80 170				
	Entre étrangers.	Meubles . .	2,50	13,50	540				
		Immeubles.	5	13,50	170				
		Portant partage d'ascendant.		2,50	1,70	»			

La raison de cette différence semble tenir tout entière dans une raison de fait.

Il est constant qu'un impôt tend à raréfier les phénomènes qu'il frappe dès que sa quotité s'élève. Nous avons remarqué que le tarif des ventes d'immeubles gênait beaucoup la transmission des propriétés : un impôt plus considérable aurait pour résultat immédiat de raréfier encore les ventes, et par suite on éprouverait de graves mécomptes dans son rendement. Au contraire, les mutations à titre gratuit, donations ou successions, n'obéissent pas à la même loi : on n'a pas craint de les surtaxer, parce que l'on a vu en elles des phénomènes indépendants de la volonté humaine.

Le législateur avoue d'ailleurs cette tendance à frapper plus particulièrement les mutations à titre gratuit : « Dans l'état de gêne où se trouve le pays », disait M. Humann, rapporteur de la loi du 21 avril 1832, « il a paru qu'il fallait augmenter la quotité des droits sur quelques mutations qui échappent à l'empire des circonstances : telles sont celles qui, s'effectuant par décès, ne dépendent que de la marche invariable de la nature ; telles sont encore les donations entre vifs qui tiennent des affections de personnes et de famille, et se trouvent ainsi déplacées en dehors du mouvement habituel des affaires. » (1).

1. Rapport Humann, du 3 février 1832.

SECTION II

LES DÉCIMES

« Le décime par franc est en législation fiscale, une surtaxe du dixième du droit principal. Il est un accessoire de l'impôt, indivisiblement uni à celui-ci, et se recouvrant en même temps et par les mêmes moyens que lui. » (1).

C'est de toutes les aggravations d'impôts la plus irrationnelle. Le plus souvent la surcharge d'un décime, intervient longtemps après le vote des impôts qui en sont frappés ; l'expérience a pu montrer les défauts de la loi fiscale, les injustices dans la répartition des taxes. On ne tient compte de rien de tout cela dans l'établissement du décime : on aggrave ce que la loi a de défectueux, au lieu de la perfectionner, parce que « l'on suppose, sans fondement, que tout est pour le mieux dans les lois en vigueur » (2).

Il ne faut voir dans le décime qu'un expédient nécessité par les circonstances, mais destiné à disparaître rapidement parce qu'il rend plus sensibles les injustices de la loi (3).

Ce caractère qu'ont les décimes d'être des surtaxes

1. Magnéro. *Traité alphabétique*, V^o Décimes.

2. Aubanier.

3. Caron. *Réforme des droits d'enregistrement*, 1872.

accidentelles, leur a valu d'autres critiques. Un impôt sur les mutations doit être stable, a-t-on dit, parce que n'atteignant les propriétés qu'à des intervalles relativement éloignés, ses variations conduisent à des injustices, les divers contribuables étant taxés très différemment selon le moment où sont intervenues leurs conventions. C'est ce qu'exprime Paul Leroy-Beaulieu : « les surtaxes temporaires sont injustes » (1).

Nous verrons que dans notre législation fiscale les décimes n'ont pas mérité cette dernière critique : établis à titre de subvention extraordinaire, ils se sont ajoutés d'une manière définitive au principal et même dans certains cas lui ont été incorporés.

§ 1. — *Historique des décimes*

Les décimes sont d'origine très ancienne. Dès 1639, ils sont perçus sur les droits d'amortissement, de franc, fief et de nouveaux acquêts, et sont l'équivalent des frais de régie (2).

En 1705 et 1706, ils sont étendus sur tous droits autres que les droits seigneuriaux ; créés pour un an, ils sont prorogés d'année en année. En 1715 on les double. Ils varient ensuite de un à trois sols par livre, mais on les rencontre jusqu'en 1790, époque où ils sont supprimés.

1. Déclaration du 19 avril 1639.

2. *Traité de la science des finances*, chap. XI.

§ 2. — *Législation actuelle*

Les lois de l'an VII avaient demandé les ressources du budget au principal. Ces ressources devaient bientôt être insuffisantes, et dès le 6 prairial an VII apparaît le premier décime, perçu « au profit de la République, à titre de subvention extraordinaire de guerre ».

Etabli pour une année seulement, il fut d'abord voté annuellement, puis ajouté d'une manière définitive au principal ; toutefois les droits de timbre en furent exonérés en 1816 à la suite de leur aggravation.

Au décime créé par la loi du 6 prairial, vint s'ajouter le 14 juillet 1855 un second décime sur les droits d'enregistrement, destiné à couvrir les frais de la guerre de Crimée ; réduit de moitié par la loi du 8 juin 1864, ce décime est supprimé sur certains droits le 18 juillet 1866.

Les événements de 1870 conduisent à l'établissement de « la charge accidentelle d'un double décime de guerre sur la totalité des produits de l'enregistrement et du timbre » (1). Enfin en 1873 à ce double décime se surajoute encore un demi-décime sur les droits d'enregistrement (2).

Ainsi les droits d'enregistrement supportent deux décimes et demi et les droits de timbre deux décimes.

1. Loi du 23 août 1871.

2. Loi du 30 décembre 1873.

§ 3. — *Valeur économique des décimes*

On a pu accepter comme juste le décime de l'an VII, parce qu'il venait au lendemain de la loi, et que l'on n'entrevoyait encore aucun des défauts de cette loi. Quant aux autres décimes, ils ont eu des conséquences économiques déplorables, en ce qu'ils élevaient le taux de droits qui avaient subi assez « d'augmentations successives, pour ne plus permettre d'augmentations nouvelles » (1). L'état actuel du budget ne permet malheureusement pas d'espérer leur disparition ; les recettes qu'ils procurent sont trop importantes pour que le gouvernement puisse songer à s'en priver.

La législation actuelle a d'ailleurs une tendance très marquée à fusionner les décimes avec le principal des droits qu'ils frappent.

Les lois des 25 février 1901 et du 22 avril 1905 les ont incorporés respectivement aux droits de donation et succession, et de vente et échange d'immeubles.

C'est dire que l'on considère actuellement les décimes comme indissolublement liés au principal des droits qu'ils frappent, puisqu'ils ont été « consolidés » sur les taxes les plus productives (2).

1. Exposé des motifs de la loi du 23 août 1871. *J. off.* du 28 juin.

2. En dehors des droits de mutation à titre gratuit et des droits sur les ventes et échanges d'immeubles qui, nous venons de le voir, comportent en eux-mêmes les décimes, quelques droits d'enregistrement ne sont pas soumis aux décimes (1^{er} droit de transfert et taxe annuelle de transmission des valeurs mobilières ; 2^e taxe de 6 francs par million de capitaux assurés ; 3^e taxe d'accroissement), ainsi que quelques droits de timbre (droits sur les affiches peintes, droits sur les titres étrangers).

CHAPITRE VI

REPRESSION DE LA FRAUDE

La fraude en matière d'impôts a toujours été considérable. Le législateur de l'an VII l'avait vigoureusement combattue en donnant à la régie le moyen de la découvrir, et en édictant contre les fraudeurs des peines très importantes.

Depuis lors, la législation a favorisé encore la preuve à la régie, et a sanctionné rigoureusement les infractions à la loi fiscale.

SECTION I

LA PROCÉDURE : MODES DE PREUVE

Aux modes de preuve accordés par la loi de frimaire à la régie, les lois postérieures ajoutent encore la preuve testimoniale, accroissent le nombre des présomptions légales et étendent les cas d'application de l'expertise et du droit de communication.

La loi du 23 août 1871 autorise l'administration à prouver par tous genres de preuves du droit commun, sauf le serment, les dissimulations de prix de vente d'immeubles, c'est-à-dire à se servir de la preuve par témoins auparavant irrecevable en raison de la forme écrite de la procédure. De même la loi du 25 février 1901 permet d'établir de cette façon l'inexactitude des déclarations ou attestations de dettes (art. 8).

D'autres lois établissent des présomptions légales. Ainsi la loi du 21 juin 1875 détermine la valeur des biens meubles par la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès : 1° Par l'estimation contenue dans les inventaires et autres actes passés dans les deux années du décès ; 2° par le prix exprimé dans les actes de vente, lorsque cette vente a lieu publiquement et dans les deux années qui suivent le décès (1).

Cette disposition est reprise par la loi du 25 février 1901, qui y ajoute une autre présomption légale : « A défaut d'inventaire, d'actes ou de vente, la valeur des meubles sera déterminée en prenant pour base 33 0/0 de l'évaluation faite dans les polices d'assurances en cours au jour du décès et souscrites par le défunt ou ses auteurs moins de cinq ans avant l'ouverture de la succession (2). »

Enfin l'expertise est autorisée par la loi du 28 février 1872 pour le « prix de vente des fonds de commerce » or

1. Art. 3 de la loi du 21 juin 1875.

2. Art. 11, loi du 25 février 1901.

des clientèles » (1), et le droit de communication reçoit des extensions très importantes : Successivement les sociétés, compagnies ou entreprises qui ont émis des titres soumis au droit de timbre (2), au droit de transmission (3) et à l'impôt par le revenu (4), les associations soumises au droit d'accroissement et à l'impôt sur le revenu (5), les assureurs (6) et les entrepreneurs de transports (7) sont assujettis à l'obligation de la communication.

SECTION II

LES SANCTIONS

Les lois du 13 brumaire et du 22 frimaire an VII avaient sanctionné toutes les infractions à la loi du timbre par des amendes, et aussi la plupart des infractions à la loi d'enregistrement. Des deux cas de nullité prévus par cette dernière l'un d'eux disparaissait dès la

-
1. Loi du 28 février 1872, art. 8, al. 4.
 2. Loi de 1850, art. 16.
 3. Décret du 17 juillet 1857, art. 9.
 4. Loi du 26 juillet 1871, art. 21.
 5. Loi du 29 décembre 1884, art. 9.
 6. Loi du 5 juin 1850; loi du 23 août 1871 et décret du 25 novembre 1871.
 7. Lois des 13 mai 1863, art. 10; 23 août 1861, art. 22.

rédaetion du Code civil, l'article 1321 enlevant sa portée à l'article 40 de la loi de frimaire.

Depuis l'an VII on voulut plusieurs fois revenir à la nullité, mais les sanctions pécuniaires lui furent le plus souvent préférées.

§ 1. — *Nullité*

Lors de la préparation de la loi du 23 août 1871, le gouvernement proposait de décider que le vendeur de biens immeubles et l'échangiste de la plus forte part, n'auraient aucune action en justice pour le paiement de ce qui aurait été stipulé en sus du prix de la vente ou de la soulte énoncée dans l'acte ; que même, toute somme payée par suite de stipulation de cette nature relative à une transmission postérieure à la promulgation de la loi, serait sujette à répétition.

La Commission du budget admettait la nullité de la contre-lettre, mais rejetait la répétition, parce que « la loi ne devait pas favoriser dans un intérêt fiscal ou autre, une action condamnée par la morale et l'honnêteté ».

Après une discussion solennelle, l'Assemblée nationale rejeta la nullité et la répétition, pour établir des sanctions pécuniaires (1).

Plus récemment une autre tentative eut lieu pour

1. Art. 12 et 13 de la loi du 23 août 1871.

frapper de nullité tout acte non enregistré, la proposition de loi Dupuy-Dutemps et Brisson déposée à la Chambre en 1895, tendait à étendre l'obligation de l'enregistrement à tous les actes, et à déclarer nul tout acte qui n'aurait pas été présenté à la formalité, les sanctions pécuniaires ne paraissant pas être suffisantes.

Malgré la répugnance du législateur pour la nullité, celle-ci fut introduite dans la loi du 5 juin 1860 relative au timbre des effets de commerce, des actions et obligations négociables. Il est vrai qu'elle ne porte que sur quelques avantages attachés à l'effet non timbré et non sur l'acte tout entier. « Le porteur d'une lettre de change non timbrée ou non visée pour timbre conformément aux articles 1, 2 et 3, n'aura d'action en cas de non acceptation que contre le tireur ; en cas d'acceptation il aura seulement action contre l'accepteur et contre le tireur, si ce dernier ne justifie pas qu'il y avait provision à l'échéance. Le porteur de tout autre effet sujet au timbre et non timbré, ou non visé pour timbre conformément aux mêmes articles, n'aura d'action que contre le souscripteur. Toutes stipulations contraires seront nulles (1). »

Or, aux termes de l'article 164 du Code de commerce, le porteur d'une lettre de change protestée faute de paiement, peut exercer son action en garantie ou indivi-

1. Art. 5 de la loi du 5 août 1850.

duellement contre le tireur et chacun des endosseurs, ou collectivement contre les endosseurs et le tireur.

La loi de 1850 prive donc le porteur d'une lettre de change non timbrée, d'un certain nombre de recours en garantie, à lui accordés par la législation commerciale.

Le rapporteur de la loi Emile Leroux expliquait ainsi cette rigueur : « C'est par un privilège spécial de la loi commerciale, que les endosseurs et l'accepteur sont solidairement tenus au paiement de l'effet de commerce ; car d'après les règles du droit commun, le cédant ne répond pas de la solvabilité du débiteur à moins d'un engagement formel ; le privilège doit donc disparaître si toutes les conditions de la loi ne sont pas remplies. Nous en trouvons des exemples dans le Code de commerce lui-même : l'omission du protêt et de la dénonciation dans les délais prescrits n'entraîne-t-elle pas la déchéance ? Pourquoi le législateur n'attacherait-il pas la déchéance à une autre condition s'il la juge utile à l'intérêt général ? Est-ce que les droits de l'Etat ne doivent pas être protégés par une sanction aussi énergique que celles des particuliers ? La commission n'a vu aucune raison de différence (1) ». Il y avait d'ailleurs tout lieu d'espérer que la sanction serait efficace, sans nuire aucunement au crédit. « Elle aura d'abord l'avantage de ne pas contrarier les habitudes du commerce et de ne pas soulever contre elle le sentiment de l'équité.

1. Rapport à la chambre le 31 janvier 1850 (*Moniteur* du 16 février)

Aujourd'hui, il est admis généralement dans le commerce que, sans violer les règles de bonne foi, on peut opposer la déchéance résultant de l'omission des formalités prescrites par la loi. Personne n'éprouve le moindre scrupule à cet égard, pas même les maisons les plus solidement établies et les plus en crédit. Elles n'opposeraient jamais la nullité de leur engagement ; mais elles n'hésitent pas à opposer la déchéance. » (1)

§ 2. — *Sanctions pécuniaires.*

Les amendes et droits en sus sont les sanctions les plus fréquentes ; ce sont d'ailleurs les plus rationnelles : il est logique d'exiger une réparation pécuniaire à un dommage purement pécuniaire.

La caractéristique des amendes édictées par les lois de l'an VII, est leur quotité très élevée. La loi du 16 juin 1824 réduisit le montant de la plupart d'entre elles.

De nos jours on est revenu au système des pénalités considérables : La loi du 23 août 1871 punit toute dissimulation dans le prix d'une vente d'une amende égale au quart de la somme dissimulée ; la même loi frappe pour refus de communication d'une amende de 100 à 1.000 francs les sociétés, compagnies, assureurs et entrepreneurs de transports assujettis aux vérifications ; la loi plus récente du 25 février 1901, punit toute déclaration ayant indûment entraîné la déduction d'une

1. *Ibid.*

dette, d'une amende égale au triple du supplément de droit exigible sans que cette amende puisse être inférieure à 500 fr., etc.

On a discuté de la valeur de ce système des pénalités considérables : l'énormité de la peine, a-t-on dit, fait hésiter à l'appliquer, et il s'ensuit que la fraude est encouragée en présence de cette impunité.

Il est facile de répondre à ceci.

Dans la pratique actuelle la régie, après avoir constaté les contraventions, accorde très fréquemment la remise de la plus forte partie de la pénalité, la partie de l'amende ou du droit en sus maintenue variant avec les circonstances.

Avant de prendre une décision, la régie se renseigne sur la bonne ou mauvaise foi du contrevenant, son honorabilité, son degré d'instruction et aussi sa situation de fortune ; on recherche enfin quelle influence a pu agir sur lui.

S'il s'agit de contraventions constatées à la charge des officiers publics ou des sociétés, compagnies ou entreprises, le caractère des relations de l'officier public, de la société ou de l'entreprise avec l'administration entre en ligne de compte, ainsi que le nombre des contraventions constatées pendant les trois années antérieures à la charge du contrevenant.

Ainsi le système des pénalités considérables avec la possibilité d'atténuation a, sur le système des peines minimales, mais fixes, un avantage comparable à celui de

notre droit pénal actuel sur le droit pénal intermédiaire : la sanction peut toujours être mesurée à la gravité de l'infraction.

SECTION III

PRÉCAUTIONS CONTRE LA FRAUDE

A côté des mesures de répression, on rencontre dans notre législation fiscale depuis l'an VII quelques mesures préventives contre la fraude.

C'est ainsi que la loi du 28 février 1872, qui assujettit au droit de 2 0/0 les mutations à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèle, déclare que ce droit sera perçu non seulement sur les éléments constitutifs du fonds, « achalandage, objets mobiliers ou autres servant encore à l'exploitation », mais encore sur le prix de « la cession du droit au bail », soumis d'après le droit commun au droit de 20 centimes 0/0. Cette solution est fondée uniquement sur la crainte de la fraude : le prix de la cession du droit au bail aurait pu dissimuler une partie du prix de la vente.

TITRE II

Modifications relatives à la répartition de l'impôt

CHAPITRE PREMIER

LES PROBLÈMES ACTUELS DE RÉPARTITION

L'assiette de l'impôt sur les actes juridiques et les mutations soulève actuellement de nombreux problèmes.

La première difficulté est la réalisation de l'égalité des individus devant l'impôt. Nous avons vu qu'il est admis actuellement que l'impôt est dû en accomplissement du devoir de solidarité sociale. « Comme chacun doit coopérer à la solidarité sociale dans la mesure de ses forces, il est légitime de demander aux individus une contribution d'autant plus forte que leur fortune est plus solide et plus élevée. »

Peut-on, en matière d'impôt sur les actes juridiques et les mutations, appliquer cette maxime ? Où trouvera-

t-on la présomption assez certaine pour réclamer une taxe plus considérable des plus fortunés ?

Ce problème se posait déjà au législateur de primaire : depuis ont surgi d'autres questions à la suite du développement de l'action de l'Etat dans les temps modernes.

Successivement les gouvernants, dans le but d'accroître la prospérité nationale, s'efforçaient de favoriser l'essor commercial et industriel du pays, et de susciter chez les individus des idées d'épargne et d'assistance mutuelle.

Cet état de choses devait avoir une répercussion sur la législation fiscale : l'impôt étant en général un obstacle au progrès, il était logique de n'entraver par des taxes exagérées ni l'activité économique de la nation, ni le développement des œuvres d'épargne et d'assistance.

Nous rechercherons successivement les mesures prises depuis l'an VII à l'effet :

1° De réaliser l'égalité de l'individu devant l'impôt ;

2° De ne pas nuire à la prospérité nationale.

CHAPITRE II

ÉGALITÉ DES INDIVIDUS DEVANT L'IMPÔT

SECTION I

POSITION ACTUELLE DE LA QUESTION

La physionomie de l'impôt sur les actes juridiques et les mutations s'est modifiée considérablement depuis l'an VII. C'est aujourd'hui un impôt au sens strict du mot, alors qu'il apparaissait autrefois comme le prix de la formalité. De cette différence, en résulte une autre dans la tarification.

§ 1. — *Système de la loi de frimaire*

Sous le régime de la loi de frimaire l'impôt sur les actes juridiques et les mutations apparaît surtout comme une rétribution fiscale : c'est le prix de la formalité. Toutefois le droit proportionnel semble bien être un impôt sur la richesse. « Le droit proportionnel, dit M. Charon, atteint la richesse... La loi, négligeant les

inductions incertaines et arbitraires, n'a voulu s'attacher qu'au double phénomène réalisé par toute transmission ou mutation. Ce phénomène se décompose ainsi : un propriétaire est privé d'une richesse et celle-ci pénètre dans un nouveau patrimoine qu'elle augmente ; il y a donc présomption d'enrichissement pour le nouveau propriétaire, et c'est cet enrichissement que va frapper l'impôt (1). »

Ainsi s'explique l'application du droit proportionnel aux seuls actes portant mutation, « le législateur ayant pensé que le droit proportionnel, par cela même qu'il prélève sur les actes un impôt croissant avec les sommes décrites dans ces actes devait être réservé aux actes qui augmentent un patrimoine » (2).

Ce système a été justement critiqué.

Silés mutations à titre gratuit indiquent en général (3) un enrichissement du bénéfice, on ne peut voir dans les mutations à titre onéreux un enrichissement de l'acquéreur.

Celui qui achète devient-il plus riche ? Il n'y a à la suite de la vente qu'une simple modification dans la consistance de son patrimoine. Le vendeur de son côté s'est trouvé le plus souvent dans la nécessité de

1. Pierre Bergeron de Charon. Thèse Paris, 1898, p. 68 et s.

2. Wahl. *Traité de droit fiscal*, t. I, no 22.

3. Il arrive en effet que les donations soient obérées de charges presque égales à la valeur des objets donnés : et sous le régime de la loi de frimaire, avec le principe de la non-déduction des charges, il arrivait que l'actif de successions soit absorbé totalement par le passif.

vendre. La vente n'implique donc pas par elle-même l'enrichissement de ses auteurs.

L'échange transforme seulement les capitaux des échangistes sans les augmenter. Le prêt appauvrit l'emprunteur, sans que l'on puisse voir un accroissement dans la fortune du prêteur.

Ces observations suffisent à condamner le droit proportionnel, en tant qu'impôt « sur la richesse ». Il n'apparaît plus que comme un expédient fiscal ; il ne s'explique guère que par sa facilité de perception : « Le droit proportionnel perçu sur une acquisition ou une obligation est facile à acquitter, qu'il s'ajoute aux sommes versées ou reçues, aux objets transmis ou acquis, qu'il constitue un supplément de prix ou une diminution de l'avantage du contrat. »

§ 2. — *Législation moderne*

La législation moderne a pourtant, dans un but d'équité, conservé le droit proportionnel, et même l'a étendu à d'autres actes que les mutations : c'est qu'il se justifie encore aujourd'hui, mais par des considérations autres.

On est parti d'un point de vue différent : la loi fiscale se propose actuellement de mesurer autant que possible la taxe aux facultés de ceux qui la paient. C'est ce qui fait condamner le droit fixe qui exige une

prestation égale d'individus inégaux en forces contributives.

Sur quelles présomptions pouvait-on baser une tarification équitable ?

La loi a délaissé tous les signes extérieurs pour s'attacher aux seules indications contenues dans les actes. On considère actuellement que les mutations et aussi un certain nombre d'actes portant énumération de valeurs, permettent d'apprécier avec assez d'exactitude la situation pécuniaire de leurs auteurs, et l'on admet que l'importance des mutations ou des sommes énoncées est en corrélation directe avec la fortune des parties.

Ainsi se légitime l'application du droit proportionnel à ces deux catégories d'actes.

La présomption légale, sans être absolument exacte, a cependant une valeur indéniable. On ne contestera pas que les mutations à titre gratuit, donations et successions sont d'autant plus considérables que la fortune de leurs auteurs est plus élevée. Quant aux mutations à titre onéreux, encore que leur importance ne soit pas forcément l'indice de la situation pécuniaire des parties, le plus souvent il y a corrélation entre l'une et l'autre : c'est un fait que la pratique confirme. Enfin certains des actes purement déclaratifs donnent, par l'énumération des valeurs qu'ils contiennent, la mesure assez exacte des facultés de ceux qui les font : ainsi en est-il notamment des contrats de mariage, actes de partage.

Le droit proportionnel étant ainsi justifié le législateur s'est efforcé surtout dans ces dernières années de réaliser autant que possible la proportionnalité de l'impôt. Ces efforts ont été marqués par une série de réformes :

- 1° Assujettissement au droit proportionnel, d'actes antérieurement soumis au droit fixe ;
- 2° Réforme des frais de justice ;
- 3° Réforme du régime fiscal hypothécaire ;
- 4° Réforme du régime fiscal des successions ;
- 5° Suppression de certains droits de timbre ;
- 6° Modification du calcul du droit proportionnel.

SECTION II

LES NOUVEAUX DROITS PROPORTIONNELS

Le droit fixe, rationnel en tant que prix d'une formalité, apparaît en tant qu'impôt comme illogique. Là sa fixité s'explique parce que la formalité rend à chacun de ceux qui la réclament un service égal, qui par tant doit être identiquement rémunéré ; ici au contraire cette même fixité est à rejeter parce qu'elle conduit à exiger une même prestation d'individus ayant des facultés différentes.

C'est ce qui explique que de bonne heure la fixité de l'impôt sur les actes juridiques n'emportant pas mutation donna lieu à de violentes critiques. Notamment

dans l'enquête agricole faite par le second Empire, les doléances à ce sujet furent nombreuses : l'opinion demandait avec insistance que les droits fixes soient remplacés autant que possible par des droits proportionnels.

Dès 1862, la Commission du budget de l'exercice 1863 avait émis le vœu qu'une étude en ce sens fût tentée.

En 1864, le Conseil d'Etat saisi de la question reconnaît que dans un petit nombre de cas seulement il était possible de discerner l'importance des actes soumis alors au droit fixe ; beaucoup d'entre eux ne renfermaient, en effet, aucune énumération de valeurs pouvant servir de base à une évaluation. Et encore le Conseil d'Etat écartait-il le droit proportionnel qui aurait fait peser sur les actes une charge trop lourde ; « il avait pensé qu'il convenait de donner satisfaction, dans une certaine limite, aux réclamations en frappant quelques actes d'un droit qu'il avait appelé droit « fixe gradué » (1).

Loi du 28 février 1872. — Cette solution fut adoptée par la loi du 28 février 1872 : les actes de formation ou de prorogation de sociétés, les actes translatifs de droits immobiliers situés à l'étranger, les actes de vente de marchandises avariées, les contrats de mariage, partages, délivrances de legs, les mainlevées, titres

1. Rapport Mathieu Bodet à l'Assemblée nationale le 21 février 1872.

novels, et marchés avec l'Etat étaient assujettis au droit « fixe gradué » (1).

Ce droit de nature spéciale participait du droit fixe et du droit proportionnel : du droit proportionnel parce que on tenait compte dans la liquidation de la taxe de l'importance des valeurs énumérées dans les actes ; du droit fixe parce que le tarif restait invariable malgré de grandes variations de valeurs contenues dans les actes : la loi répartissait en effet les actes en grandes divisions, chaque division étant frappée d'une même taxe (2).

Bien que l'on ait prétendu accéder aux désirs exprimés dans l'enquête agricole, il ne faut voir dans la loi du 28 février 1872 qu'une mesure destinée à augmenter le rendement de l'impôt. La proportionnalité de la taxe n'était guère mieux assurée qu'auparavant : les petits contrats ne bénéficiaient d'aucun dégrèvement ; de plus les divisions établies par la loi étaient beaucoup trop vastes.

Loi du 28 avril 1893.— Cette loi supprima le droit gradué, et soumit les actes qui y étaient assujettis au droit proportionnel : « Sont soumis au droit proportion-

1. Le terme de droit « fixe gradué » ne se trouve pas dans la loi de 1872.

2. Le droit gradué n'était pas une innovation dans nos institutions fiscales : l'impôt des patentes repose sur un même principe : les patentés sont répartis par classes, et les patentés d'une même classe sont imposés différemment suivant la population de la ville où ils habitent.

nel les actes désignés dans l'article 1^{er} de la loi du 28 février 1872 (1). »

Cette réforme fut l'objet de violentes critiques.

C'est ainsi que M. Wahl y voit l'aveu par le législateur de « sa tendance à frapper partout où il le peut, sans discernement. La dérogation qu'il a apportée aux principes posés par la loi de l'an VII en assujettissant au droit proportionnel certains actes jusqu'alors soumis, comme ne contenant aucun mouvement de valeurs, au droit gradué, a été ainsi justifiée : « Tous les actes « assujettis au droit gradué se prêtent à l'application « mathématique du droit proportionnel. » On qualifiait cependant cette réforme de juste, équitable et démocratique. » (2)

Ces critiques nous paraissent injustifiées. Evidemment inspirée par le désir de réaliser une plus-value de l'impôt, la réforme a eu pour première conséquence équitable de dégrever le contribuable peu fortuné : les contrats de mariage, et les partages les moins importants ont bénéficié d'une importante réduction de tarif.

On ne saurait non plus contester l'opportunité du remplacement du droit fixe gradué, par le droit proportionnel sur les prorogations de délai, titres novels, délivrances de legs, et mainlevées, et d'autre côté l'application aux ventes d'immeubles étrangers, de débris

1. Loi du 28 avril 1893, art. 19, al. 1.

2. Wahl, *op. cit.*, t. I, n° 24.

de navires et marchandises avariées des règles du droit commun, en tempérant seulement le taux de l'impôt à raison de la matière imposée.

Enfin les sociétés ont le plus souvent une importance croissante avec le montant des apports sociaux : l'impôt doit donc varier rationnellement avec le chiffre des capitaux engagés dans l'entreprise.

SECTION III

RÉFORME DES FRAIS DE JUSTICE

La loi du 28 avril 1816 avait rehaussé la quotité de la plupart des droits fixes, ce qui avait entraîné une aggravation considérable des frais de procédure.

De nouveau la loi du 28 février 1872 surélève le tarif de la généralité des droits fixes, en évitant toutefois de surtaxer les actes extrajudiciaires, parce que « la charge nouvelle aurait atteint des contribuables particulièrement intéressants, tels que les mineurs, les personnes dont les affaires sont en souffrance » (1).

Malheureusement la loi du 19 février 1874 fait disparaître la faveur accordée aux actes extrajudiciaires, inopportune « en face des nouveaux besoins du Trésor, aggravant encore de cette façon l'improportionnalité des faits de procédure ».

1. Projet du Gouvernement.

L'opinion publique s'émute rapidement du nouvel état de choses. Alors que les gros procès ne supportent guère qu'une taxe de 1 0/0 sur le montant du litige, les petits procès sont lourdement frappés.

On cite des exemples criants où l'Etat perceoit 30 et même 50 0/0 du montant de la contestation, aussi bien devant les tribunaux civils, que devant les tribunaux de commerce (1).

Une réforme s'imposait. On nomma dès 1883 une Commission extra-parlementaire à cet effet. M. Brisson déposa deux projets tendant à la modification de la légis-

1. Voici les droits fixes perçus à l'occasion d'une demande en paiement d'une somme de 60 francs devant un tribunal de paix :

Timbre de la citation.....	1 fr. 20
Enregistrement.....	2 80
Timbre et enregistrement du jugement.....	3 60
Timbre de l'expédition.....	5 40
Timbre des bordereaux d'inscription.....	1 20
Timbre du registre du conservateur et du bulletin...	1 80
Timbre et enregistrement d'une signification.....	4 95
Timbre d'une saisie-arrêt pour l'exécution du jugement.	4 95
Total.....	25 fr. 90

A l'occasion d'un jugement du tribunal de commerce portant condamnation ou paiement d'un effet impayé de 125 francs on a perçu :

Pour protêt et assignation.....	1 fr. 20
Mise au rôle.....	1 88
Timbre et enregistrement de la minute.....	10 57
Timbre de la grosse.....	5 40
Droits de rôle moins la remise du greffier.....	4 20
Timbre et enregistrement de la signification.....	6 15
Timbre des bordereaux d'inscription.....	1 10
Timbre du registre du conservateur et du bulletin...	1 60
Total.....	40 fr. 20

(Des droits d'enregistrement et de greffe au point de vue de la proportionnalité de l'impôt, par A. Dujardin.)

lation sur les actes de procédure le 19 octobre 1886 et le 27 janvier 1891. Ce dernier devait devenir la loi du 26 janvier 1892.

§ 1. — *Loi du 26 janvier 1892*

M. Brisson préconisait une réforme radicale, proposant de supprimer tout impôt entre l'assignation et le jugement. « Cette simplicité présentait un très grand avantage pour le plaideur, qui en quelque sorte pouvait faire son état de frais lui-même et même le faire d'avance avant de s'engager dans un procès (1). »

Le projet reçut bien des atténuations ; M. Brisson poursuivait un idéal, mais menaçait de faire dans le budget une brèche trop importante pour que l'on puisse la combler. On fut ainsi amené à n'accepter qu'une partie des dégrèvements proposés, et à créer en remplacement des impôts supprimés ou réduits une taxe dite « des frais de justice ».

A. — *Suppression d'impôts.* — L'article 4 de la loi du 26 janvier 1892 supprimait « les droits de greffe de toute nature perçus par l'Administration de l'enregistrement au profit du Trésor, dans les justices de paix, les tribunaux civils ou de commerce et les cours d'appels » (2). La loi laissait donc subsister intégralement

1. Séance du 12 décembre 1891. Chambre. Discours de M. Brisson.

2. Les droits de greffe comprenaient : 1° le droit de mise au rôle perçu

les remises des greffiers, et maintenait aussi les droits de greffe devant la Cour de cassation, le Conseil d'Etat, et la Cour des Comptes.

Les actes de procédure d'avoué à avoué devant les tribunaux de première instance et les Cours d'appel soumis antérieurement aux droits de 0 fr. 75 et de 1 fr. 50 étaient dispensés des formalités du timbre et de l'enregistrement par l'article 5. Toutefois les significations de conclusions étaient l'objet de mesures spéciales : l'intérêt qu'elles pouvaient offrir pour la recherche de la fraude les fit soumettre au visa dans les quatre jours de la signification.

B. — *Réduction de droits* — La loi de 1892 abaissait de 2 fr. 25 à 1 franc le droit d'enregistrement des exploits relatif aux procédures en matière civile devant les juges de paix (1), et réduisait d'un tiers le droit d'enregistrement des exploits concernant : 1^o les instances suivies en matière civile et commerciale, devant les conseils de prud'hommes, les tribunaux de première instance et les Cours d'appel, depuis l'exploit introductif d'instance inclusivement, jusques et y compris la signification à partie des jugements et arrêts (2) ; 2^o les

sur chaque cause ; 2^o les droits fixes de rédaction et de transcription ; 3^o le droit de 50 centimes par témoins dans les enquêtes ; 4^o le droit d'expédition ; 5^o le droit proportionnel de rédaction ; 6^o le droit de rédaction sur les adjudications faites en justice.

1. Art. 6.

2. C'était pour ces exploits le rétablissement des tarifs antérieurs à la loi du 19 février 1875.

procédures d'ordre judiciaire, de contribution et de vente judiciaires.

C. — *Abrogation en matière de jugements de la théorie des dispositions indépendantes* (art. 11 de la loi du 22 frimaire an VII). — Le principe d'après lequel chaque disposition indépendante donne lieu à un droit distinct a été abrogé en matière de jugements et arrêts par la loi du 26 janvier 1892. Cette loi dispose par son article 11 : « Sont affranchis de la pluralité édictée par l'article 11 de la loi du 22 frimaire an VII dans les jugements et arrêts, les dispositions indépendantes et non sujettes au droit proportionnel. Aucun droit fixe ne pourra jamais être perçu sur un arrêt ou jugement renfermant une ou plusieurs dispositions passibles du droit proportionnel. »

Il importe de combiner avec l'article 11 de la loi de 1892, son article 17, qui fixe un droit minimum à percevoir sur les jugements et arrêts lorsque le chiffre du droit proportionnel n'atteint pas ce minimum. Toutefois les droits proportionnels perçus en tant que droits de titre sur les conventions reconnues par le jugement n'entrent pas en ligne de compte pour le calcul du minimum. Seule la taxe proportionnelle des frais de justice entrait en ligne de compte. Les travaux préparatoires sont très nets à cet égard.

La loi de 1892 ne fixe de minimum que pour les jugements et arrêts. Par suite les ordres amiables et les adjudications devant un notaire commis ou devant un

juge du tribunal à l'audience des criées y échappent (1).

D. — *Création d'une taxe de remplacement.* — En remplacement des impôts supprimés ou réduits et des droits proportionnels de condamnation, collocation ou liquidation la loi du 26 janvier 1892 instituait une taxe proportionnelle, dont la quotité variait de 0 fr. 25 à 3 francs 0/0, suivant le degré de juridiction et la nature des actes ou décisions.

Cette taxe dite « taxe des frais de justice » (2) avait une portée bien plus étendue que les anciens droits supprimés. Indépendamment des jugements et arrêts portant condamnation ou liquidation de sommes et valeurs, la taxe des frais de justice frappe les décisions rendues sur appel, les ordres et contributions, les répartitions en matière de faillites ou liquidations judiciaires, les jugements et procès-verbaux d'adjudication, les jugements et arrêts prononçant l'homologation de liquidations ou de partages (3).

La loi du 26 janvier 1892 avait laissé la réforme incomplète. Notamment les exploits antérieurs à l'ajournement, ou postérieurs à la signification du jugement étaient exclus des dégrèvements. En outre, le tarif édicté par la loi de 1892 ne s'appliquait qu'aux instances postérieures au 1^{er} juillet 1898.

1. Sol. 18 avril 1900.

2. Cette dénomination se rencontre dans les travaux préparatoires.

3. Maguéro. *Traité Alph.* V^e Jugement, n^o 18.

§ 2. — *Loi du 28 avril 1893*

La loi du 28 avril 1893 vint compléter dans un sens libéral la réforme accomplie par la loi de 1892 : « Sont réduits d'un tiers les divers droits fixes d'enregistrement auxquels sont actuellement soumis les actes extrajudiciaires non visés par les articles 6, 7 et 8 de la loi du 26 janvier 1892 (1). »

La nouvelle réduction de tarif profitait « à tous actes extrajudiciaires qui ne rentrant pas dans les prévisions de la loi de 1892, ne pouvaient bénéficier du dégrèvement accordé par cette loi. Ainsi le droit d'enregistrement est réduit du tiers pour les exploits signifiés, soit avant l'introduction de l'instance, soit après la signification du jugement, soit même en dehors de toute instance » (2).

La réforme des frais de justice a été très bonne en ce qu'elle a atténué l'improportionnalité des droits sur les instances et qu'elle a rendu la justice accessible aux petites bourses.

Il faut seulement déplorer que les nécessités budgétaires aient conduit à la création de la taxe des frais de justice, et qu'à un dégrèvement pour certains ait correspondu une surcharge pour d'autres. Ce sont toutes les instances qu'il aurait fallu dégrever et non seu-

1. Art. 22.

2. Besson.

seulement les petites. Toutefois le dégrèvement était plus urgent ici, les frais de procédure absorbant quelquefois une somme presque égale au montant du litige.

Appendice. — Ventes judiciaires d'immeubles. — Les ventes judiciaires d'immeubles donnaient lieu à de nombreuses formalités. Les frais entraînés étaient écrasants pour les petites propriétés. Les statistiques publiées faisaient ressortir que pour les adjudications dont le prix s'élevait à 500 francs la proportion des frais était de 125 0/0 ; il tombait à 50 0/0 de 500 à 1.000 francs, et était encore de 29 0/0 de 1.000 à 2.000 francs.

Dès 1876 on s'inquiéta au Parlement de remédier à cette situation ; une réforme allait être votée en 1877 quand survint le coup d'Etat. Reprise en 1882, elle aboutit le 23 octobre 1884.

La loi de 1884 accordait la restitution de tous droits d'enregistrement, de timbre, de greffe et d'hypothèques, toutes les fois que le prix définitif de la vente ne dépasserait pas 2.000 francs.

Elle prescrivait de plus que lorsque le prix ne dépasserait pas 1.000 francs, tous officiers ministériels ayant participé à la procédure subiraient la réduction d'un quart sur leurs émoluments.

La réforme de la loi de 1884 est incomplète en ce qu'elle n'envisage que les ventes d'immeubles. Les ventes de meubles restaient soumises au droit commun.

La loi de 1892 s'inspirant de la faveur accordée par la loi de 1884 exempte de la taxe des frais de justice « les adjudications au-dessous de 2.000 francs » (1). Mais au contraire de ce qui arrive dans la loi de 1884, l'exemption s'étend aux ventes de meubles et aux ventes d'immeubles.

SECTION IV

LA RÉFORME HYPOTHÉCAIRE

Le régime fiscal hypothécaire tel qu'il avait été réglé par les lois de frimaire et de ventôse an VII, ne proportionnait aucunement l'impôt à l'importance des formalités. De nombreux droits fixes perçus au cours des procédures d'inscription, ou de transcription sont la cause de cette impropportionnalité.

Les droits fixes qui grevaient la transcription d'une vente de 100 francs s'élevaient à 7 fr. 49 ; ceux qui grevaient la transcription d'une vente de 100.000 francs, étaient 0 fr. 025 0/0. On constatait la même impropportionnalité pour les inscriptions prises en garantie d'un prêt hypothécaire : les droits qui s'élevaient 2 fr. 86 pour un prêt de 100 francs n'é-

1. Art. 6, § 1, al. 3.

taient plus que de 0 fr. 13 0/0 pour un prêt de 100.000.

Le 20 janvier 1896, le gouvernement déposait un projet de loi qui supprimait 1° le droit de timbre des minutes d'actes portant vente, licitation ou échange, d'immeubles ; 2° le droit de timbre des expéditions des mêmes actes ; 3° le droit de timbre des registres employés à la transcription des contrats ; 4° les droits fixes de transcription perçus au bureau des hypothèques.

Le dégrèvement qui résultait de ceci était évalué à 10 millions : on pensait y faire face par le supplément de ressources à provenir de la réforme du régime fiscal des successions.

Un nouveau projet du gouvernement, parti de cette idée que la réforme hypothécaire « devait se suffire à elle-même », aboutit à la loi du 27 juillet 1900.

Cette loi opérait une réforme capitale du régime fiscal hypothécaire. Elle supprimait les droits d'inscription et les droits fixes de transcription (1), et les droits de timbre perçus sur les registres hypothécaires et les documents présentés à la conservation. D'autre part, elle établissait « la taxe hypothécaire », uniformément proportionnelle sur toutes les formalités, et destinée à couvrir le Trésor de la perte qu'il subissait du chef des suppressions de droits.

La réforme hypothécaire a été une transformation très heureuse dans notre droit fiscal. Elle assurait la

1. Le droit proportionnel de transcription subsistait.

proportionnalité de l'impôt tant par l'uniformité de la taxe hypothécaire, que par l'extension de celle-ci à toute formalité.

SECTION V

RÉFORME DU RÉGIME FISCAL DES SUCCESSIONS

Le régime fiscal des mutations par décès, tel qu'il avait été établi par la loi du 22 frimaire an VII, avait donné lieu à d'incessantes réclamations. Le mode de calcul de l'impôt sur les transmissions de nue propriété et d'usufruit, le principe de la non-distraction des charges avait donné lieu aux plus violentes critiques.

Dès 1819, un mouvement d'opinion se dessinait contre le principe de non-distraction des charges, et réclamait sa suppression; on instituait même une commission à l'effet de préparer un projet de loi autorisant la déduction du passif hypothécaire. Ce mouvement n'eut pas d'autre suite

Depuis lors des projets se succèdent presque sans interruption, mais sans résultat. Enfin en 1894 (1) apparaît un projet dont l'esprit général et même les prescriptions de détail se rapprochent le plus de la loi

1. Projet Poincaré, du 24 juillet 1894.

Goulard

du 25 février 1901 qui consacra la réforme du régime fiscal des successions.

Cette réforme portait sur trois points :

1^o Disparition du principe de la non-distraktion des charges dans les successions ;

2^o Introduction d'un nouveau mode de liquidation du droit d'enregistrement sur les mutations de nue propriété et d'usufruit ;

3^o Introduction dans notre législation fiscale de l'impôt progressif sur les mutations à titre gratuit par décès.

§ 1. — *Déduction du passif*

La plus importante des réformes réalisées par la loi du 25 février 1901 est l'abrogation « de cette règle jusqu'alors réputée fondamentale, malgré l'iniquité de ses conséquences, de cette règle qui prohibait la destruction des charges héréditaires, pour la perception du droit de mutation par décès » (1).

La déduction du passif était autorisée dans les successions par les articles 2 et 3 de la loi ainsi conçus :

ART. 2. — Les droits de mutations par décès de biens meubles et immeubles, seront liquidés sur la part nette recueillie par chaque ayant droit...

ART. 3. — Pour la liquidation et le paiement des droits de mutations par décès seront déduites les dettes

1. Bessin, *Réforme fiscale des successions*, n^o 1.

à la charge du défunt, dont l'existence au jour de l'ouverture de la succession sera dûment justifiée par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt...

Le texte autorise indistinctement la déduction des dettes de toute nature, civiles ou commerciales, hypothécaires ou chirographaires, nées d'un contrat, d'un quasi-contrat, d'un délit, d'un quasi-délit ou de la loi. Toutefois quelques précautions sont prises contre la fraude ; une dette pour être admise à déduction, doit répondre à quatre conditions : elle doit 1° exister à la charge personnelle du défunt au jour de l'ouverture de la succession ; 2° résulter à la même époque d'un titre susceptible de faire preuve en justice contre le défunt ; 3° être justifiée dans les formes prévues par la loi ; 4° ne pas rentrer dans les exceptions prévues par la loi. (1)

Ces exceptions n'étaient d'ailleurs établies que pour empêcher des fraudes considérables ; elles visaient : a) les dettes échues trois mois au moins avant l'ouverture de la succession ; b) les dettes consenties par le défunt à ses héritiers ou à des personnes interposées ; c) les dettes reconnues par testament ; d) les dettes garanties par une inscription hypothécaire périmée ; e) les dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger, ou hypothéquées sur des biens

1. Magnéro, *Traité Aph. Supp.* V° successions, n° 178.

situés à l'étranger ou grevant des successions d'étrangers ; f) les dettes présumées prescrites, sauf justification contraire.

La réforme était donc bien comprise en tant qu'elle introduisait plus de justice dans notre droit fiscal, tout en ménageant les intérêts du Trésor. Il faut seulement regretter qu'elle ait été aussi tardive. La France était en effet au xx^e siècle parmi les rares Etats qui percevaient l'impôt de mutation par décès sur l'actif brut successoral.

§ 2. — *Nue propriété et usufruit*

Nous avons vu que sous le régime de la loi du 22 frimaire an VII la perception des droits d'enregistrement sur la nue propriété et l'usufruit aboutissait à des résultats rigoureux : la nue propriété était estimée suivant les circonstances à une fois, une fois et demie ou deux fois sa valeur réelle.

La loi du 25 février 1901 fit cesser cette situation extraordinaire : Désormais à l'époque de la mutation la valeur de la nue propriété et de l'usufruit devaient être appréciées séparément.

Le système reposait sur la combinaison de « deux principes également nécessaires pour assurer le recouvrement de l'impôt et la simplification de la perception, et pour perfectionner le montant des taxes à l'importance réelle des objets transmis. Le premier c'est la

perception immédiate lors du démembrement de la propriété, de la totalité du droit applicable à la nue propriété, de manière qu'il n'y ait aucune surséance pour l'expectative de la réunion ultérieure de la jouissance. Le second principe c'est la détermination de la valeur de la nue propriété et de l'usufruit, selon un tarif calculé d'après l'âge de l'usufruitier, afin que les mutations dont ces démembrements sont successivement l'objet soient assujetties à des taxes différentielles en rapport avec la plus-value, ou avec la diminution des droits cédés (1). »

En pratique, il a paru suffisant d'établir des moyennes pour chaque période de dix années, pour évaluer la valeur de nue propriété et de l'usufruit d'après l'âge de l'usufruitier : un calcul qui aurait tenu compte de l'âge exact aurait amené des complications de perception.

D'autre côté on n'a pu tenir compte dans l'évaluation de ce fait, que l'usufruit est d'autant plus lucratif qu'il s'applique à une valeur dont le revenu est plus élevé, et que par une conséquence nécessaire, la nue propriété correspondant à cet usufruit est dépréciée davantage, puisque la privation imposée au nu propriétaire est plus grande.

1. Note fournie par la Direction générale de l'Enregistrement à l'appui du projet de loi du 20 mars 1880. *J. off.*, 27 avril 1880 p. 4547.

Ces difficultés d'application ont conduit à établir la valeur respective des deux démembrements d'après une moyenne (1).

§ 3. — *Progressivité des droits de succession*

La progressivité de l'impôt sur les mutations par décès, introduite dans notre législation par la loi du 25 février 1901, a été l'objet de discussions passionnées.

A. — *Progressivité et proportionnalité en général.* — L'impôt proportionnel est celui qui prélève une même quote-part quelle que soit l'importance de la valeur imposable. L'impôt progressif exige une quote-part plus grande à mesure que la valeur imposable est plus considérable. Le diviseur est variable et croît à mesure que s'élève la fortune individuelle qui est le dividende (2).

L'adoption de l'impôt proportionnel ou de l'impôt progressif, dépend de la réponse à cette question : La

1. La Direction générale de l'Enregistrement qui s'était livrée à ces calculs en 1880 avait adopté pour moyenne générale du revenu des valeurs, soit mobilières, soit immobilières, le taux de 4 o/o. Or cette moyenne exacte en 1880 ne l'était plus en 1901, date du vote définitif de la loi. Le taux de 3 o/o représentait mieux la moyenne des placements. Les calculs sur lesquels les valeurs respectives de la nue propriété et de l'usufruit ont été établies se trouvent ainsi viciés dans l'un des éléments de leur base. (L' Lettre de la Direction Générale à l'appui du projet de loi du 20 mars 1880.)

2. Boucard et Jèze, *Eléments de sciences des finances*, p. 233.

charge fiscale doit, dit-on, être proportionnelle aux facultés ; la proportionnalité sera-t-elle celle du sacrifice, ou celle de la somme versée ?

Nous laisserons de côté les théories qui tendent à voir dans l'impôt un instrument de révolution sociale, pour rester sur le terrain fiscal.

Le plus petit nombre des économistes se prononce en faveur de la progressivité. Les uns tels que Sismondi prétendent que le riche retirant de l'impôt plus d'avantages que le pauvre, doit payer plus. D'autres tels que Montesquieu pensent que les sacrifices des citoyens doivent être égaux : le riche doit donc supporter un impôt plus considérable.

Des adversaires de la progressivité, Paul Leroy-Beaulieu est le plus violent : « L'Etat, dit-il, n'a nullement mission de rechercher quels sont les degrés de privation morale ou de sacrifices en quelque sorte psychologiques ou psychiques que l'impôt demanderait à chaque contribuable ; ce serait là une évaluation impossible à faire. En second lieu ce système du prétendu nivellement ou de l'uniformisation de sacrifice est fort mal appliqué par l'impôt progressif. Il est tout à fait abusif de dire qu'un moyen ou un important revenu supporte aussi bien ou plus légèrement une contribution du $\frac{1}{5}$, du $\frac{1}{4}$ ou du $\frac{1}{3}$, qu'un petit et modique

1. P. L.-Beaulieu. *Traité d'Economie politique*, 2^e éd., 1896, t. IV, p. 752 et s.

revenu supporterait un impôt de 1/10. Si vous enlevez 1/3 du produit de tel effort, ou 1/10 seulement du produit de tel autre, vous enfreignez l'égalité et l'équité. L'impôt progressif est une véritable spoliation ; il viole de plus la règle établie par toute civilisation que l'impôt doit être librement consenti par le contribuable car il est bien clair que dans ce cas, c'est la masse des contribuables qui rejette le gros poids de l'impôt sur quelques-uns, et que ceux-ci ne consentent pas, même tacitement, à la surcharge dont on veut les grever. »

Parmi les partisans de la proportionnalité il en est un grand nombre qui admettent toutefois dans un système d'impôts multiples la progressivité des autres, comme correctif à l'improportionnalité de certaines taxes. « Il est indispensable d'introduire dans notre organisation financière un rouage nouveau qui joue le rôle d'un régulateur, une sorte d'impôt rectificatif destiné à faire disparaître les inégalités actuelles. Si l'état de nos finances ne nous permet pas de renoncer aux ressources que nous rapportent au prix de tant d'injustice les impôts de consommation, du moins devait-on trouver dans la distribution des autres impôts une large compensation aux inégalités que la force des choses nous oblige à accepter. »

B. — *La progressivité dans notre droit fiscal.* — L'idée de substituer les tarifs progressifs aux tarifs proportionnels en matière de mutation par décès fut émise en France dès 1849. M. Crémieux proposait l'applica-

tion d'un tarif s'échelonnant de 3 à 12 0/0, pour les successions dont l'actif ne dépassait pas 20.000 francs, de 4 à 14 0/0 de 20.001 à 100.000 francs ; de 5 à 15 0/0 de 100.001 à 300.000 francs ; enfin de 6 à 16 0/0 au delà de 300.001 francs ; les successions inférieures à 2.000 francs devaient être affranchies de tout droit. Mais ce projet ne fut jamais discuté (1).

En 1888, la Commission du budget admet à la suite des amendements Duché et Borie le principe de la tarification progressive, mais dans d'étroites limites puisque la progression s'arrête au-dessus de 50.000 fr. La Chambre ne voulut pas suivre la Commission (2).

L'apparition des projets qui devaient aboutir à la loi du 25 février 1901 donnent à la progressivité des droits de succession un aspect nouveau : c'est ainsi que dans la proposition Dupuy-Dutemps du 25 novembre 1893 la progressivité apparaît comme une compensation au déficit devant résulter de la déduction des dettes, et du nouveau mode d'évaluation de la nue propriété et de l'usufruit. C'est encore ce caractère qu'on lui reconnaît dans le projet Poincaré du 24 juillet 1894.

Il est indéniable que lors du vote, l'impôt nouveau était considéré par le gouvernement, et par la majorité non comme un but, mais comme un moyen : les importantes modifications apportées par la loi à l'as-

1. *Moniteur* du 26 janvier 1850.

2. Rapport Yves Guyot. *Rép. pér.*, 8408.

siette de l'impôt sur les successions, devaient entraîner pour le Trésor public une diminution de recettes que M. Mesureur, rapporteur à la Chambre des députés, évaluait à 63.075.000 francs, soit environ le quart du produit total (1).

Le Trésor ne pouvait abandonner simplement des recettes aussi importantes ; la nécessité s'imposait de rechercher des ressources nouvelles dans le remaniement des tarifs. M. Monestier marquait cette nécessité dans son rapport au Sénat : « Il est nécessaire que la réforme se suffise à elle-même et que le déficit qu'elle détermine soit compensé par une recette équivalente. Cette recette peut être réalisée, soit en relevant les tarifs actuels proportionnellement du quart, soit en les majorant d'une façon différentielle, par voie de progression modérée et limitée, c'est-à-dire de graduation (pour employer le terme dont s'est servi le législateur dans la loi du 3 juillet 1846), soit par la voie de progression plus accentuée et plus ascendante (2). »

Le dernier système fut adopté ; ainsi que l'avait fait remarquer M. Poincaré dans son projet, il permettait seul de réaliser la double réforme de l'usufruit sans surcharger les héritages de médiocre importance (3).

1. *J. off. Doc. parl.*, 1900, p. 1748, col. 2 *in fine*.

2. *J. off. Doc. parl.*

3. Notamment les droits sur les petites successions en ligne directe étaient augmentés de 50 o/o dans le projet Bourdeau (8 février 1894) et de 20 o/o dans le projet de la Commission.

La progressivité des droits ne fut donc adoptée que par suite de nécessités fiscales.

Toutefois on ne peut nier que parmi ceux qui votèrent la réforme, un certain nombre ait eu l'intention de lui donner un caractère social.

Pour les uns ce n'est qu'un correctif à l'injustice des taxes indirectes ; c'est ce qu'exposait M. Caillaux, ministre des Finances, dans son discours au Sénat le 22 février 1901 : « Dans le système actuel, disait-il, ce n'est pas la proportionnalité qui prévaut, c'est la théorie de la progression, mais d'une progression à rebours qui se trouve appliquée ; Je mets un membre quelconque de cette Chambre au défi de soutenir que les impôts indirects ne sont pas la plupart progressifs... que les droits de timbre ne sont pas improporcionnels au premier chef, que les impôts qui frappent le vin, l'alcool ou le tabac n'ont pas pour caractéristique l'improportionnalité et la progression à rebours. Mais si, tout en étant partisan de la prédominance de la proportionnalité, on est cependant forcé, par suite des charges considérables qui incombent à tous les Etats modernes, de faire une place de plus en plus large aux impôts indirects, et par suite à l'impôt progressif à rebours, il faut tout au moins y apporter un correctif par l'établissement de taxes progressives en sens inverse. M. Léon Say disait que de telles taxes progressives ne participent en aucune façon du caractère doctrinal de l'impôt progressif, qu'elles

apparaissent comme un moyen de rétablir l'égalité de charges, faussée par l'existence de contributions indirectes (1). »

Pour d'autres, la progression de l'impôt marque l'introduction dans notre système fiscal d'un principe nouveau, qu'ils se proposent d'étendre à d'autres hypothèses : les orateurs socialistes, et un certain nombre de radicaux ont nettement marqué leur sentiment sur ce point ; entre autres M. Doumer l'a avoué très franchement devant la Commission du Sénat (2).

La loi du 25 février 1901 avait limité la progression à 250.000 francs par part héréditaire pour les successions en ligne directe, et à 1.000.000 pour toutes les autres.

La loi du 30 mars 1902 ajouta cinq nouvelles tranches à celles établies par la loi de 1901 ; les droits sont progressifs jusqu'à 50 millions pour toutes successions.

C. — *Valeur de l'impôt progressif sur les mutations par décès.* — Les critiques n'ont pas manqué à l'impôt progressif sur les successions. On lui a reproché d'abord d'être arbitraire, la progression n'obéissant à aucune règle.

Ce reproche peut être fait à tout impôt. Il y a dans chacune des taxes fiscales un minimum irréductible d'injustice, la multiplicité de ses cas d'application ne permettant pas au législateur de tout prévoir.

1. *J. off.*, 23 février 1901, p. 498.

2. Rapport Cordelet. *Rép. pér.*, 8928, p. 203.

On a craint aussi de donner par la progression une arme au socialisme, qui n'aurait plus « qu'à faire jouer l'instrument » (1).

Cette crainte est chimérique : à l'arrivée au pouvoir, un Parlement socialiste prendrait telles mesures qu'il lui plairait, sans tenir compte des tarifs progressifs ou proportionnels alors existants.

Certains ont dit que l'application des nouveaux tarifs ferait fuir nos capitaux à l'étranger. L'exode des capitaux mobiliers devait, ajoutait-on, faire retomber tout le poids des nouveaux impôts sur la propriété immobilière, qui perdrait ainsi de sa valeur (2).

La pratique a démontré que cette appréhension était injustifiée, les capitaux sont restés pour cette simple raison qu'en évitant les impôts français, ils auraient été frappés par les impôts étrangers ; en outre leur exode aurait été cause de difficultés dans le règlement des successions ; enfin il y avait le risque de tomber sous le coup de la loi française qui édicte des pénalités assez considérables (3). Quant à la propriété immobilière, elle a plutôt bénéficié de la réforme opérée en 1901 : les

1. Rapport Cordelet au Sénat. *J. off.*, du 4 février 1898 p. 85, col. 2.

2. Discours de M. de Lamazelle au Sénat. *J. off.* du 16 janvier 1901, p. 10, col. 2.

3. « Les héritiers, légataires ou donataires qui n'auront pas fait dans les délais prescrits, les déclarations des biens à eux transmis par décès, paieront à titre d'amende, un demi-droit en sus du droit qui sera dû sur la mutation. Les peines pour les omissions qui seront reconnues avoir été faites dans les déclarations seront un droit en sus de celui qui se trouvera dû pour les objets omis. » Art. 39 de la loi du 23 frimaire an VII.

dettes hypothécaires représentent environ le cinquième de la valeur en capital de tous les immeubles ; elle jouit aussi d'une situation privilégiée du fait que la capitalisation de leur revenu au denier 25 est inférieure à leur valeur réelle.

Au surplus la progression n'est pas chez nous une nouveauté : la contribution mobilière a nettement le caractère progressif. Enfin la généralité des faits est en faveur de la progression. Dans les Etats civilisés où la préoccupation de productivité n'exclut pas toute idée de justice, nous voyons apparaître la progression sous des aspects multiples.

Enfin le tarif progressif n'ayant qu'un champ d'action limité, et recrute de jour en jour des partisans plus nombreux en raison du rôle de régulateur qui lui est assigné.

SECTION VI

DISPARITION DE CERTAINS DROITS DE TIMBRE

L'improportionnalité du droit de timbre de dimension fut l'objet de nombreuses critiques.

Tout impôt doit être mesuré aux facultés du contribuable. Or le droit de timbre de dimension ne tient compte ni des ressources des parties ni de l'importance de l'acte ; son taux varie seulement avec la quantité de

papier employé, c'est-à-dire avec le nombre des clauses.

Ceci n'est pas sans avoir un inconvénient au point de vue pratique : les actes notariés supportent des droits de timbre plus importants que les actes sous seing privé, parce qu'ils contiennent généralement un plus grand nombre de clauses. Cet inconvénient se cumule à un second : l'obligation où est le notaire de délivrer pour l'exécution de l'acte authentique une grosse de l'acte sur un papier de grande dimension ; partant sur un papier assujetti à un tarif élevé. Cet état de choses a pour résultat de faire préférer l'acte sous seing privé à l'acte authentique, d'autant plus que le premier a déjà l'avantage de n'être pas soumis à l'enregistrement obligatoire, lorsqu'il n'emporte pas mutation : cependant la loi devrait plutôt favoriser les actes authentiques qui, mieux rédigés, offrent plus de garanties aux parties.

La législation contemporaine a une tendance marquée à remédier à cette cause d'improportionnalité en supprimant le droit de timbre : l'intérêt du Trésor peut d'ailleurs être facilement sauvegardé par une légère surélévation du droit d'enregistrement. Actuellement les formalités hypothécaires, et les ventes et échanges d'immeubles sont exonérés du droit de timbre, ceux-ci par la loi du 22 avril 1905, celles-là par la loi du 27 juillet 1900.

Ces deux lois, en introduisant plus de proportionnalité dans l'impôt, ont abouti à un dégrèvement très

appréciable des petites transactions, dont la propriété mobilière est l'objet. « Ce dégrèvement ne peut manquer d'être fécond au point de vue du développement de la richesse du pays... La petite propriété un peu moins élevée dans les transmissions qui la déplacent, aura des chances d'être mieux classée. Elle arrivera plus sûrement dans les mains les plus laborieuses et les plus habiles à en tirer parti. Sa puissance productive en sera nécessairement accrue (1). »

SECTION VII

LIQUIDATION DU DROIT PROPORTIONNEL

§ 1. — *Enregistrement*

Sous le régime de la loi du 22 frimaire an VII, la perception du droit proportionnel suivait les sommes de franc en franc, cependant « le moindre droit proportionnel à percevoir sur un acte y donnant lieu ou sur une mutation de biens par décès, sera du montant de la quotité sur laquelle chaque acte ou mutation se trouve classé » (2).

Ce mode de perception faisait surtaxer les mutations de très faible valeur : par exemple l'acquisition

1. Exposé des motifs. Projet de loi de M. Caillaux, ministre des Finances. Chambre, 19 février 1900. *J. off.*, 4 mars, n° 1429, p. 533.

2. Art. 5 et 6.

d'un terrain d'une valeur de 10 francs supportait le même droit d'enregistrement qu'une acquisition de 100 francs. De même l'héritier collatéral qui recueillait un fonds de 10 francs, supportait l'impôt sur un capital de 100 francs.

Cette situation attira d'autant plus de critiques, que la loi du 19 décembre 1790, après avoir fixé le taux du droit proportionnel à tant pour cent, et décidé que la perception suivrait chaque série de 100 livres inclusivement et sans fractions, réduisait pour tous titres de propriété, et actes civils et judiciaires dont les sommes et les valeurs n'excéderaient pas 50 livres à la moitié du droit fixé pour 100 livres dans chaque division (1).

La loi du 27 ventôse an IX vint réparer en partie l'improportionnalité. « La perception du droit proportionnel devait suivre les sommes et valeurs de 20 fr. en 20 francs, inclusivement et sans fraction » (2).

Les lois des 30 mars 1902 et 22 avril 1905 ont été plus loin dans cette voie ; les droits de mutation suivent les valeurs de franc en franc lorsqu'ils s'appliquent à des ventes ou échanges d'immeubles ou à des parts héréditaires d'une valeur moindre de 500 francs.

§ 2. — *Timbre*

La loi du 13 brumaire an VII avait commis une erreur du même genre que la loi de frimaire. Le droit

1. Loi du 5-19 décembre 1790. Art. 4 et 26 section, VIII *in fine*.

2. Art. 2.

de timbre des effets de commerce avait été fixé à « cinquante centimes par 1.000 francs inclusivement et sans fraction à quelque somme que puissent monter les effets » (1).

Cette disposition avait l'inconvénient d'assujettir les billets des sommes les plus modiques, au même droit que les billets de 1.000 francs. Les particuliers, notamment dans les campagnes, avaient à en souffrir, et la taxe devint plus rigoureuse encore à leur égard par suite de l'établissement d'un décime par la loi du 6 prairial an VII, puis de l'adjonction de deux cinquièmes (sans décimes) par la loi du 28 avril 1816. (2)

Réduit à 35 centimes sur les effets de 500 francs et au-dessous par la loi du 16 juin 1824 (3), le droit est ramené à 15 centimes sur les effets de 300 francs et au-dessus par l'article 16 de la loi du 20 juillet 1837. Puis la loi du 5 juin 1851 fixe à 5 centimes par 100 fr. le droit de timbre proportionnel sur tout billet, mandat ou effet inférieur à 500 francs, le droit étant calculé à raison de 50 centimes par 1.000 francs ou fraction de 1.000 francs au-dessus de cette somme (4).

Enfin les lois du 19 février 1874 (5) et 29 juillet 1881 (6), assurent la proportionnalité exacte de la taxe en graduant le droit de 100 francs en 100 francs.

1. L. du 13 brumaire an VII, art. 8, § 2.

2. Art. 64.

3. Art. 8.

4. Loi du 5 juin 1850, art. 1.

5. Art. 3.

6. Art. 5.

CHAPITRE III

IMMUNITÉS FISCALES ET DÉGRÈVEMENTS

SECTION I

LES RAPPORTS DU DROIT FISCAL ET DE L'ÉCONOMIE NATIONALE

Les impôts sur les actes juridiques et les mutations ont une répercussion considérable sur la prospérité nationale.

En effet, les droits sur les mutations peuvent gêner les transactions et ainsi entraver la production et le commerce ; les droits sur les actes juridiques peuvent interdire à certains individus d'accomplir certains actes courants ou encore nuire au développement des œuvres d'assistance ou d'épargne.

Nous avons vu que l'état moderne tend à exercer son action dans le domaine économique et social. Il était dès lors logique que les gouvernants évitent d'aller par des mesures fiscales à l'encontre de leurs fins : l'exonération partielle ou totale d'actes et de mutations par-

ticulièrement favorables au développement de la prospérité nationale s'imposait.

Toutefois la loi de frimaire ne s'était nullement préoccupée d'accorder quelques immunités de ce genre encore qu'elle ait eu un exemple dans la législation de l'ancien régime : les tarifs du 29 septembre 1722 avaient en effet diminué les droits sur certains actes intéressant le commerce et l'agriculture.

Ces erreurs de la législation fiscale ont été réparées.

Des lois sont intervenues qui ont accordé des dégrèvements ou des immunités. Ou encore le gouvernement n'a pas fait appliquer quelques dispositions législatives grevant trop lourdement des entreprises dont il convenait de favoriser l'essor : C'est ainsi que dans le but de favoriser le développement des assurances, on n'appliqua la loi du 9 vendémiaire an II soumettant formellement les polices d'assurances au timbre de dimension, qu'au moment où l'accroissement des compagnies fut assez considérable.

Nous n'envisagerons dans notre étude que des exonérations ou dégrèvements accordés par la loi.

Nous ne nous attacherons pas pour leur classification à l'étendue très variable de ces privilèges ; ils consistent, en effet, tantôt en une exonération complète de l'impôt (1), tantôt en une simple réduction du tarif, ou

1. Cette exonération se présente sous deux formes : 1^o l'exemption du timbre ou de l'enregistrement ; 2^o gratuité de la formalité de l'enregistrement, ou visa pour timbre gratis.

encore seulement en l'octroi de facilités pour le paiement des droits.

Nous envisagerons les motifs qui les a fait accorder. Ces motifs sont de trois ordres :

1^o Dégrèvements et immunités accordés à des actes dont le développement intéresse particulièrement la prospérité nationale : commerce et agriculture ;

2^o Dégrèvements et immunités consentis aux œuvres d'assistance et de prévoyance ;

3^o Dégrèvements et immunités accordés à des individus pour leur permettre l'accomplissement d'actes civils courants.

Nous dirons aussi quelques mots du rôle de la jurisprudence en droit fiscal, rôle qui a consisté surtout à atténuer les conséquences les plus rigoureuses de la loi fiscale.

SECTION II

DÉGRÈVEMENTS ET IMMUNITÉS ACCORDÉS A DES ACTES DONT LE DÉVELOPPEMENT INTÉRESSE LA PROSPÉRITÉ NATIONALE

Ces dégrèvements ont intéressé successivement les diverses branches de l'activité nationale.

§ 1^{er}. — *Dégrèvements consentis en faveur de l'agriculture*

Les questions agricoles ont attiré l'attention des différents gouvernements qui se sont succédé en France

depuis la Révolution tant au point de vue politique qu'au point de vue économique.

Au point de vue politique la grande et la petite propriété ont eu tour à tour la préférence des gouvernants.

L'Empire et la Restauration s'appuient les gros propriétaires fonciers ; la Monarchie libérale et la République s'efforcent au contraire de développer la petite propriété qui attache l'homme à la terre et crée une forte démocratie rurale : la stabilité sociale paraît en effet la plus assurée dans le pays de petite propriété (1).

Au point de vue économique, notre pays peu favorisé sous le rapport des richesses du sous-sol, est resté un pays agricole : l'agriculture en tant que branche la plus importante de la production nationale devait fixer le plus vite l'attention du gouvernement.

C'est ainsi que furent apportées des modifications au régime fiscal des échanges, des baux ; les mesures prises pour faciliter le crédit agricole résultent de la même préoccupation.

A. — *Echanges d'immeubles ruraux.* — Les échanges d'immeubles assimilés aux ventes sous l'ancien régime, sont soumis par la loi du 22 frimaire an VII au droit de 2 francs pour 100 francs, non compris le droit de transcription (2).

Les tendances des copartageants, et aussi la dispo-

1. On compte actuellement en France 8.500.000 propriétaires fonciers, et la population agricole représente encore 40 o/o du total de la population.

2. Loi du 22 frimaire an VII, art. 69, § 5, n° 3.

sition de l'article 832 du Code civil conduisirent rapidement à un excessif morcellement des petits domaines, morcellement qui nuisait beaucoup à la facilité de leur exploitation. Le droit élevé qui atteignait les échanges était un obstacle à la modification de cet état de choses. Aussi de bonne heure se préoccupe-t-on d'accorder un dégrèvement aux échanges d'immeubles contigus.

I. — *Loi du 16 juin 1824.* — La loi du 16 juin 1824 réduit à 1 franc pour 100 francs le droit d'enregistrement sur les échanges de biens immeubles quelle que soit leur nature, « pour faciliter cette nature de transactions »

Elle concède une faveur beaucoup plus importante aux échanges d'immeubles ruraux ; toutes les fois que l'un des immeubles échangés sera contigu aux propriétés de celui des échangistes qui le recevra, ces échanges ne devront plus payer « qu'un franc fixe pour tous droits d'enregistrement et de transcription » (1).

Cette disposition devait manquer son but. La petite propriété n'en tirait pas grand avantage, le droit fixe la frappant presque aussi lourdement que le droit proportionnel qui aurait été perçu lorsque la contiguïté n'existait pas. La grande propriété au contraire profitait de la loi, et de plus s'en servait pour éviter le droit proportionnel : avant d'échanger un immeuble considé-

1. Loi du 16 juin 1824, art. 2, § 1.

nable, l'échangiste qui devait le recevoir en acquerrait une fraction, et à l'aide d'une contiguïté ainsi arrangée ne payait qu'un simple droit fixe. Ce genre de fraude causait un important préjudice au Trésor ; M. Humann ne l'évaluait pas à moins de 300.000 francs par an (1).

C'est ce qui amena la suppression de l'exception de contiguïté par la loi du 24 mai 1834. Cette loi maintenait cependant la réduction du droit d'enregistrement sur les échanges à 1 franc pour 100.

II. — *Loi du 27 juillet 1870.* — L'enquête agricole faite par le second Empire démontre le trop grand morcellement des parcelles et ses inconvénients. Les procès-verbaux de l'enquête émettaient le vœu général d'une réduction de droit propre à faciliter la réunion de terrains contigus.

Le gouvernement impérial déposait à ce sujet un projet de loi le 21 février 1870, où il se montrait très favorable à la réunion par voie d'échange de plusieurs parcelles en une seule. « Les partisans les plus convaincus de la division légitime et naturelle de la propriété foncière, disait l'exposé des motifs, ne méconnaissent pas les inconvénients qui naissent parfois du morcellement exagéré des parcelles ; aussi tout le monde voit-il avec faveur les opérations qui tendent à réunir plusieurs parcelles trop morcelées en une seule particulièrement lorsque cette réunion s'opère par la voie de

1. Rapport Humann, ministre des Finances, 18 janvier 1834.

l'échange, car il y a alors moins de parcelles et il n'y a pas moins de propriétaires (1). »

Ce projet aboutit à la loi du 27 juillet 1870, qui eut une portée bien différente de celle de la loi du 16 juin 1824.

Tout d'abord son bénéfice ne s'étend qu'à la petite propriété ; le but que l'on se propose étant surtout la suppression des petites parcelles : le droit réduit ne s'appliquera que si la « contenance de la parcelle contiguë aux propriétés des échangistes ne dépasse pas 50 ares ». Ensuite les échanges des plus petites parcelles sont encore favorisés par le tarif proportionnel : le droit de 20 centimes pour 100 francs, était plus léger que le droit fixe de 1 franc établi par la loi de 1824, sur tout échange d'immeubles d'une valeur inférieure à 500 francs.

Une innovation de la loi est la réduction du droit de soulte à 1 franc 0/0, à la condition que la soulte ne dépasse pas le quart de la valeur de l'immeuble échangé.

La loi de 1870 s'entoure de garanties pour éviter de donner lieu aux mêmes abus que la loi de 1824. Les immeubles échangés ne pouvaient être admis au tarif réduit que s'ils avaient été acquis à titre héréditaire, ou par acte enregistré depuis plus de deux ans ; en outre les immeubles échangés devaient être situés dans le même canton ou des cantons limitrophes.

1. *J. off.* des 19, 23 et 25 mars 1870.

Toutes ces conditions que l'on exigeait rendirent trop rares les applications de la loi.

III *Loi du 3 novembre 1884.* — Son but a été d'étendre le champ d'application de la loi de 1870. Le droit proportionnel réduit de 20 centimes par 100 francs pour tout droit d'enregistrement et de transcription sera perçu sur les échanges d'immeubles ruraux si les « immeubles échangés sont situés dans la même commune ou dans des communes limitrophes » ou encore si « l'un des immeubles échangés est contigu aux propriétés de celui des échangistes qui le recevra, et dans le cas seulement où ces immeubles auront été acquis pour les contractants par acte enregistré depuis plus de deux ans ou à titre héréditaire » (1).

La loi de 1884 a permis d'atteindre le but que l'on s'était proposé grâce à l'ampleur des conditions imposées pour obtenir son bénéfice.

La faveur accordée aux échanges a contribué puissamment à l'augmentation des petits domaines ruraux ; de plus la culture en général a pu obtenir de meilleures conditions d'exploitation en groupant la majeure partie des terres autour des bâtiments agricoles et en étendant la superficie des parcelles.

B. — *Baux.* — La loi du 22 frimaire an VII assujettissait les baux d'immeubles au droit de 1 franc pour 100 francs sur le prix des deux premières années, et de

1. Les soultes sont soumises à nouveau au tarif des ventes.

25 centimes pour 100 francs sur le prix des autres.

L'importance de ce tarif avait une fâcheuse répercussion tant au point de vue fiscal qu'au point de vue économique.

Au point de vue fiscal, l'importance du droit faisait éviter autant que possible aux parties la formalité de l'enregistrement : ainsi l'administration était privée d'un moyen utile de connaître le revenu des propriétés ; or, ce revenu sert d'assiette aux droits à percevoir sur les transmissions immobilières à titre gratuit.

Au point de vue économique, le bail peut dans une certaine mesure remplacer la vente : la modération du tarif des mutations de jouissance d'immeubles aurait atténué, dans une large mesure, les inconvénients résultant de l'importance des droits sur les ventes.

Aussi dès le 27 ventôse an IX, le tarif de la loi de frimaire était remanié : le droit était réduit à 0 fr. 75 par 100 francs sur les deux premières années, et à 20 centimes par 100 francs sur les autres.

Les baux à long terme étaient ainsi favorisés : la loi du 16 juin 1824 rétablit l'égalité entre les baux de durée variable, en même temps qu'elle apportait une nouvelle modération du tarif : le droit était uniformément fixé à 20 centimes par 100 francs sur le prix cumulé de toutes les années.

C. — *Crédit agricole.* — *Warrants.* — Le législateur s'est occupé dans ces dernières années de favoriser les emprunts aux agriculteurs.

La loi du 18 juillet 1898 sur les warrants, permet à tout agriculteur d'emprunter sur les produits de son exploitation, tout en conservant la garde. Ainsi sont évitées les ventes forcées au moment où les cours sont déprimés.

La loi qui instituait les warrants agricoles, évitait de surcharger d'impôt les formalités auxquelles donnaient lieu leur création ou remboursement. Elle dispensait du timbre et de l'enregistrement les lettres d'avis par elle prescrites et leurs accusés de réception, la souche du warrant, la copie des inscriptions et le récépissé de radiation.

La feuille détachée du registre à souche destinée à être transformée en warrant, ne devient passible du droit de timbre des effets de commerce qu'au moment de sa remise au prêteur; c'est-à-dire qu'on lui applique alors le droit commun. Ainsi que pour la généralité des effets de commerce, l'enregistrement du warrant n'est obligatoire que dans le cas de protêt.

Une autre loi du 25 novembre 1894, relative à la création de sociétés de crédit agricole, exempte ces sociétés de l'impôt sur les valeurs mobilières (1).

§ 2. — *Dégrèvements consentis en faveur
du commerce et de l'industrie*

A. — *Actes de commerce.* — La loi du 22 frimaire an VII avait soumis les actes de commerce au droit

1. Les sociétés sont aussi exonérées du droit de patente.

commun. L'usage qu'on voulait en faire soit en justice, soit dans un acte public, en rendait seul l'enregistrement obligatoire, le droit proportionnel était alors perçu sur le montant total de l'obligation que constatait l'acte.

Cette situation était grosse d'inconvénients : le bénéfice du commerçant était le plus souvent absorbé par les droits perçus lorsque l'on était tenu de soumettre un acte de commerce à l'enregistrement. Il s'ensuivait qu'on ne produisait jamais en justice les écrits, ce afin d'éviter les droits. La preuve testimoniale admise en matière commerciale sans limite, était par suite seule en usage devant les tribunaux consulaires. L'exposé des motifs de la loi de 1859 indique très nettement l'urgence d'une réforme sur ce point : « Les actes sous seing privé n'étant pas en principe soumis à l'enregistrement dans un délai déterminé, les parties attendent pour les faire enregistrer qu'un litige s'élève à leur sujet ; d'après les lois fiscales ce litige rend obligatoire l'enregistrement de l'acte et entraîne la perception du droit sur la personne qui en fait l'objet ; ce droit peut en fait être supérieur même au montant du litige ; on a voulu que les conventions commerciales pussent échapper provisoirement à l'impôt et lors d'un litige n'y fussent soumis que dans la mesure du litige même. »

La réforme fut accomplie par la loi du 11 juin 1859 qui dispose dans son article 22 : « Les marchés et traités réputés actes de commerce pour les articles 632,

633 et 634 n° 1 du Code de commerce faits ou passés sous signature privée et donnant lieu au droit proportionnel suivant l'article 69 § 3 n° 1 et § 5 n° 1 de la loi du 22 frimaire an VII seront enregistrés provisoirement moyennant un droit de 2 francs (1) et les autres droits fixes auxquels leurs dispositions peuvent donner ouverture d'après les lois en vigueur. »

Le bénéfice accordé par la loi ne s'étend donc qu'aux marchés de travaux et de fournitures et aux ventes mobilières constatés par actes sous seing privé. L'immunité n'est d'ailleurs que provisoire, les droits proportionnels édictés par les différentes lois devant être perçus lorsqu'un jugement portant « condamnation, liquidation, collocation ou reconnaissance interviendra sur ces marchés ou traités ou qu'un acte public sera fait ou rédigé en conséquence, mais seulement sur la partie du prix ou des sommes faisant l'objet soit de la condamnation, liquidation, collocation ou reconnaissance, soit des dispositions de l'acte public. »

La jurisprudence enleva à la dernière partie de cet article une grande part de son effet, en refusant d'appliquer la loi aux ventes de meubles et aux marchés de fournitures, « par la raison que l'acte qui les constate est sujet au droit proportionnel sur la totalité du prix y compris les acomptes payés (2) ».

1. Porté à 3 francs ; loi du 22 février 1872, art. 4.

2. Tribunal civil Oran, 17 février 1896. — Tribunal civil Châteauroux, 12 juillet 1897.

B. — *Marine marchande* — Les divers gouvernements ont eu le souci de favoriser le développement de la marine marchande.

Déjà la loi du 22 frimaire an VII accordait une faveur à la marine de commerce : « les rôles d'équipage et les engagements de matelots et gens de mer de la marine marchande » étaient exemptés de l'enregistrement.

Une autre mesure de faveur est prise par la loi du 21 avril 1818 ; les ventes de navires soumises tout d'abord à défaut de disposition spéciale au même droit que les ventes de meubles ne sont plus assujetties qu'au droit fixe.

Le droit proportionnel rétabli par la loi du 28 février 1872, en raison des nécessités budgétaires, est à nouveau remplacé par le droit fixe par la loi du 29 janvier 1881.

Enfin le bénéfice du droit fixe est étendu par la loi du 30 janvier 1893 (art. 10) « aux ventes de bateaux de toute nature servant à la navigation intérieure ».

C. — *Autres dégrèvements*. -- Le souci de favoriser le développement du commerce et de l'industrie a encore fait accorder à diverses époques des mesures tantôt spéciales à telle ou telle branche tantôt générales.

Parmi ces dernières nous citerons les dégrèvements dont ont bénéficié les actes relatifs à la construction de notre réseau de voies de communication, c'est ainsi que « les plans, procès verbaux, certificats, significations,

jugements, contrats, marchés, adjudications de travaux, quittances et autres actes, ayant pour objet exclusif la construction, l'entretien et la réparation des chemins vicinaux, ne sont soumis qu'à un droit fixe de 1 fr. 50 » (1).

Encore, « toutes les conventions relatives aux concessions et rétrocessions de chemins de fer d'intérêt local, ainsi que les cahiers des charges annexés, ne sont passibles que du droit fixe de 1 franc » (2).

Entre autres mesures spéciales, nous citerons les réductions de droits accordées aux ventes publiques de marchandises en gros (3) et aux contrats d'apprentissage (4), et l'exemption de la formalité accordée aux contrats de louages de services passés entre « les chefs ou directeurs des établissements industriels et leurs ouvriers » (5).

SECTION III

RÉDUCTIONS DE DROIT EN FAVEUR D'ŒUVRES D'ASSISTANCE ET DE PRÉVOYANCE

Ces réductions et immunités sont la conséquence directe du but que s'est proposé le gouvernement de réaliser la « solidarité sociale ».

1. Loi du 21 mai 1836, art. 20 ; loi du 21 mai 1850 (art. 35) ; loi du 28 février 1872, art. 4.

2. Loi du 11 juin 1880, art. 1.

3. Lois des 15 mai 1816 art. 74, et 28 mai 1858 art. 4. Le droit était réduit de 2 0/0 à 0,10 0/0, « pour favoriser l'impulsion à donner à ces sortes de ventes ». Exposé des motifs loi du 28 mai 1858.

4. Loi du 2 février 1851 art. 2 ; loi du 28 février 1872 art. 4.

5. Loi du 2 juillet 1890.

L'Etat déjà lourdement obéré par divers services s'efforce de stimuler les bonnes volontés individuelles vers les œuvres de mutualité et d'épargne. Aussi a-t-il exonéré des charges fiscales les sociétés de prévoyance et de secours mutuels.

Le mouvement de législation en ce sens commence à se marquer en 1894.

La loi du 30 novembre exempte des droits de timbre et d'enregistrement « les actes nécessaires à la construction et à la dissolution des associations de construction ». En même temps, elle autorise le paiement des droits de mutation sur la vente de maisons individuelles à bon marché, par annuités, lorsque le prix aura été stipulé payable par fractions annuelles(1).

Ce mode de paiement par annuités a reçu une extension nouvelle : la loi du 12 avril 1908 a étendu cette faveur aux jardins ou champs n'excédant pas 1 hectare.

En 1895, les écrits et actes de toute espèce nécessaires pour le service des caisses d'épargne sont affranchis de la formalité du timbre et de l'enregistrement par la loi du 20 juillet, à l'exception toutefois des « certificats de propriété et actes de notoriété exigés par les caisses d'épargne pour effectuer le remboursement, le transfert des livrets appartenant aux titulaires décédés » qui sont soumis à la formalité gratuite. Cette exception n'a

1. Art. 19.

d'ailleurs d'autre raison que celle de faciliter le recouvrement des droits de mutation par décès.

Enfin les sociétés de secours mutuels sont l'objet de mesures bienveillantes. Notamment la loi du 1^{er} avril 1898 exempte des droits de timbre et d'enregistrement « tous les actes intéressant les sociétés de secours mutuels approuvées », et du droit de timbre de quittance les « reçus de cotisations des membres honoraires participants, les reçus de sommes versées aux pensionnaires, ainsi que les registres à souche qui servent au paiement des journées de maladies » (1).

APPENDICE. — *Régime fiscal des dons et legs faits aux départements, communes, établissements publics ou d'utilité publique.* — Il y aurait lieu de s'étonner en face de ces faveurs accordées aux diverses œuvres d'assistance et de prévoyance du maintien d'un impôt élevé sur les dons et legs faits aux départements, communes et établissements publics ou d'utilité publique. (Loi du 25 février 1901, art. 19.)

Ceci est dû à la complexité du problème qui se pose au sujet de ces personnes et du droit public.

Si l'Etat a grand intérêt à voir la multiplication des dons et legs dont nous nous occupons, parce qu'ils ont pour premier résultat de diminuer ses charges, il y a lieu pour lui d'empêcher l'accumulation de biens de main-morte trop importants. Cette accumulation présente en

1. Art. 10.

effet de sérieux dangers économiques et politiques : les biens sortis du « commerce » pour devenir la propriété d'établissements ne sont pas toujours aussi bien gérés que par des particuliers ; d'autre part la trop grande richesse d'un établissement pourrait lui permettre d'entrer en lutte avec l'autorité centrale. Enfin l'Etat doit aussi sauvegarder les intérêts des familles (1).

Ce sont ces dangers divers qui ont fait maintenir un impôt sur les dons et legs consentis aux départements, communes et établissements. Seuls ceux de ses avantages dont profite l'Etat lui-même sont exonérés de tout droit : il serait d'abord puéril d'exiger que l'Etat se paie l'impôt lui-même, puis le danger de mainmorte n'existe pas dans ce cas ; enfin le prélèvement de l'impôt permettrait de détourner de sa destination une partie de la libéralité.

En ce qui concerne les établissements publics de bienfaisance, le prélèvement de l'impôt paraît avoir une utilité nouvelle. Le produit des droits de mutation sur les dons et legs à eux consentis peut être affecté par l'Etat à des distributions de secours aux établissements similaires : « l'impôt que paie un établissement riche servira à subventionner un établissement pauvre. Les

1. Il y a d'ailleurs une pratique administrative qui ménage l'intérêt des héritiers dépouillés au profit des personnes publiques : lorsque ces héritiers sont besogneux l'administration n'autorise pas l'acceptation du legs ou ne permet l'acceptation que d'une partie ; la partie non acceptée tombe dans la succession *ab intestat* et est dévolue suivant les règles du droit commun.

secours distribués par les mains de l'Etat le sont dans un esprit de justice plus équitable et mieux proportionné aux besoins réels ; ils ont encore l'avantage d'établir une sorte de mutualité entre les divers établissements de bienfaisance (1). »

SECTION IV

DÉGRÈVEMENTS ET IMMUNITÉS ACCORDÉES EN FAVEUR D'INDIVIDUS

L'importance des droits sur les actes juridiques pouvait préjudicier à l'individu pauvre en l'empêchant d'accomplir certains actes de la vie civile. Des dispositions légales sont intervenues en diverses circonstances à ce sujet, telles les lois du 10 décembre 1850 et du 22 janvier 1851.

§ 1. — *Loi du 10 décembre 1850*

Le plus grand nombre des pièces nécessaires aux mariages ou légitimations d'enfants naturels étaient assujettis fréquemment à la formalité de l'enregistrement et à l'impôt du timbre ; cet état de choses avait pour conséquence de rarefier les mariages d'indigents,

1. *Moniteur*, 1863, p. 640, col. 2.

les frais étant trop considérables pour qu'ils puissent les supporter.

De bonne heure le législateur s'inquiéta de la situation et prit diverses mesures pour y remédier, mesures qui ont été complétées par la loi du 10 décembre 1850.

Aux termes de cette loi, les pièces nécessaires au mariage des indigents, à la légitimation de leurs enfants naturels et au retrait de ces enfants déposés dans les hospices seront visés et enregistrés gratis lorsqu'il y a lieu à enregistrement. (Art. 4.)

§ 2. — *Loi du 22 janvier 1851*

Nous avons remarqué au début de notre étude le danger qu'offraient pour les indigents ou les personnes peu fortunées l'importance des droits sur les actes judiciaires : ils donnent au riche un moyen d'oppression.

La loi du 22 janvier 1851 a atténué beaucoup les défauts de notre législation fiscale sur ce point par l'institution de l'assistance judiciaire.

« L'assisté est dispensé provisoirement du paiement des sommes dues au Trésor pour droits de timbre, d'enregistrement et de greffe, ainsi que de toute consignation d'amende. Il est aussi dispensé provisoirement du paiement des sommes dues aux greffiers aux officiers

ministériels et aux avocats pour droits, émoluments et honoraires (1). »

Le bénéfice de l'assistance n'est donc que temporaire, mais il offre au point de vue social de grands avantages, puisqu'il permet à chacun de soutenir une cause dès qu'elle paraît juste (2).

L'assistance, accordée primitivement aux seuls indigents, peut l'être aujourd'hui des personnes morales : caisses de secours d'ouvriers mineurs ; ou à une catégorie de plaideurs : comme en matière d'accidents du travail. (L. 9 avril 1898, art. 22 et 13 avril 1900, art. 31.)

APPENDICE. — *Faveurs fiscales consenties à l'Etat.*
— Bien qu'accordées à une personnalité juridique, ces faveurs ont un caractère tout différent des précédentes. L'immunité de l'Etat est de tradition : l'Etat ne se paie pas de droits à lui-même, et en principe les actes où il est partie contractante sont enregistrés gratis toutes les fois que les frais doivent en retomber à sa charge.

SECTION V

MODIFICATIONS APPORTÉES A LA LOI FISCALE PAR LA JURISPRUDENCE

On appelle « jurisprudence » la façon dont les lois sont interprétées par les tribunaux (3).

1. Les décisions du bureau d'assistance n'interviennent généralement qu'après un examen sommaire de la cause ; le « chicaneau » court grand risque de se voir refuser l'assistance.

2. L. du 22 janvier 1851, art. 14, al. 1 et 2.

3. Planiel. *Traité élémentaire de droit civil*, t. 1, p. 41.

En droit civil le rôle du juge est très considérable, l'interprétation des lois fournissant nombre d'occasions de modifier la règle légale. Très souvent la jurisprudence a réussi, par des moyens détournés, à paralyser l'effet de dispositions qu'elle jugeait mauvaises.

En droit fiscal, l'action de la jurisprudence a eu moins d'importance : l'Administration toujours soucieuse de ne pas modérer l'application de la loi ne se rend pas toujours aux décisions des tribunaux.

Ainsi la jurisprudence n'a pu se constituer en droit fiscal que dans le cas où Administration et tribunaux se trouvaient être d'accord. Ceci s'est produit quelquefois : les injustices de la loi fiscale étaient parfois à ce point criantes que la Régie dut y pallier par des solutions illégales.

Nous citerons entre autres celles de ces solutions relatives aux créances irrécouvrables, aux libéralités faites à une personne publique, enfin à la déduction du passif.

§ 1. — *Créances irrécouvrables*

Suivant l'opinion commune les créances héréditaires doivent être déclarées pour leur valeur nominale. Cette opinion controversée très longtemps a été consacrée par la loi du 25 février 1901 qui dispose que la valeur des créances sera déterminée par le calcul des droits dus sur la nue propriété et l'usufruit par une quotité de

la valeur de la propriété entière d'après le capital déterminé par le paragraphe 2 de l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII, c'est-à-dire par le capital exprimé dans l'acte.

Le système d'évaluation est particulièrement injuste lorsqu'il s'agit d'une créance irrécouvrable. Aussi l'Administration a-t-elle décidé d'accepter la déclaration des parties sur l'impossibilité de recouvrer les créances pourvu que les héritiers s'engagent à acquitter les droits exigibles au fur et à mesure de la distribution des dividendes (1).

§ 2. — *Libéralité faite à une personne
morale publique*

Le legs fait à un établissement public ou d'utilité publique doit être accepté. Si cette acceptation n'a pas eu lieu encore lors de la déclaration de succession, l'héritier est tenu d'acquitter les droits sur les valeurs léguées, et ces droits ne sont pas restituables lors de l'acceptation.

Divers expédients ont été imaginés par la Régie pour éviter cette injustice. On a décidé d'abord de ne réclamer le droit de mutation à l'héritier qu'au moment où l'autorisation serait acceptée ou refusée (2).

1. Instruction n° 2791.

2. Sol. 10 avril 1872 et 15 novembre 1875.

On accorda ensuite la restitution des droits payés par les héritiers en cas de legs faits à l'Etat, à la condition que l'acceptation intervienne dans les deux ans (1). Or généralement l'autorisation n'intervient que longtemps après.

La loi du 25 février 1901 a tenté de régler la question en ne faisant courir le délai « pour le paiement des droits de mutation à l'égard de tous biens légués aux départements et à tous autres établissements publics ou d'utilité publique qu'à compter du jour où l'autorité compétente aura statué sur la demande en autorisation d'accepter les legs ».

La loi a manqué son but par son application trop restreinte. Elle n'accorde pas de faveur aux héritiers quand le legs est fait à l'Etat. De plus la loi ne parle que des legs et non des donations. Il en résulte que si un donateur décède avant l'acceptation de la donation les héritiers sont tenus de payer les droits de succession en leur qualité de propriétaires sous condition résolutoire.

§ 3. — *Charges déductibles sous l'empire de la loi du 22 frimaire an VII lors des mutations par décès.*

Devant les conséquences excessives du principe de la non-distraktion des charges, la jurisprudence s'était

1. Solution du 5 août 1893.

employée à en corriger les applications les plus rigoureuses et l'Administration s'était rendue à ses décisions. Un résumé des tempéraments apportés au principe avait été donné lors d'un pourvoi en Cassation d'un jugement du tribunal de Mauriac du 22 mars 1867 : « La dénomination de charges ne s'applique pas aux droits et actions qui affectent de telle sorte certaines choses du patrimoine que ces choses sont censées n'en plus faire partie et qu'elles ne sont pas transmises aux héritiers, soit parce que le défunt n'en était que détenteur précaire, soit parce qu'il les en avait détachées par un acte entre vifs ou de dernière volonté (1). »

A. — *Biens et valeurs détenus par le défunt à titre précaire.* — « Toutes les fois qu'un droit réel appartient à un tiers, il doit être déduit ; ce n'est pas une charge mais une sorte de propriété étrangère à la succession et qui ne fait pas partie de son actif ; dès lors le droit de mutation n'est pas exigible (2). »

C'est ainsi que l'on fut amené à autoriser la déduction des valeurs détenues par le défunt en qualité de mandataire lorsqu'elles se retrouvent en nature, et dans tous les cas lorsque le défunt était mandataire légal. Ainsi en était-il pour le tuteur lorsque le compte de tutelle n'avait pas été rendu, pour les reprises de la femme dotale ou séparée de biens, et même de la femme commune en biens renonçante.

1. Championnière et Rigaud, t. IV, n° 3405.

2. Instruction 2394, § 1.

La Régie admettait aussi la déduction des sommes et valeurs déposées chez des officiers publics (1) et de celles déposées chez les particuliers lorsqu'elles étaient reconnaissables.

De même les valeurs détenues à titre usufruitaire et les biens frappés de retour conventionnel n'étaient pas soumis aux droits de mutation.

B. — *Biens détachés du patrimoine du défunt par un acte entre vifs ou de dernière volonté.* — A la suite d'un arrêt de la Cour de cassation du 27 mai 1806 et d'un avis du Conseil d'Etat du 10 septembre 1808 (2), les legs particuliers de sommes d'argent ou d'objets n'existant pas en nature au décès du testateur sont admises à déduction.

La faveur fut étendue avec raison aux legs de rentes viagères et perpétuelles (3) et aux sommes ou rentes données entre vifs et non payées au décès du donateur.

C. — *Reprises matrimoniales sous les régimes de communauté.* — Une décision du ministre des Finances du 26 septembre 1808 qui refusait la déduction des reprises du survivant fut abandonnée dès 1817. Une autre décision du 18 juillet 1817 a reconnu que les droits de mutation ne devaient être perçus que sur la portion

1. Solutions 28 mars 1885, 1^{er} juin 1894, 25 mars 1880.

2. Cet arrêt rendu sous l'empire de la constitution de l'an VIII a force de loi.

3. Cass., 23 novembre 1811. S. 13. I. 422. Instruction 574.

qui revient au *de cuius* dans la communauté après le prélèvement des reprises (1).

1. Instruction 809, n° 1.

Cinquième Partie

VALEUR DU DROIT FISCAL PROJETS DE RÉFORMES

Malgré les importantes modifications qui lui ont été apportées, notre droit fiscal a encore bien des imperfections et consacre bien des injustices.

La première qualité que doit avoir un impôt, c'est d'être réparti équitablement : le principe de la non-restitution des droits, l'inégalité qui résulte de l'obligation de l'enregistrement pour certaines catégories d'actes seulement empêchent la réalisation de cette répartition équitable.

Notre législation positive méconnaît encore ce principe mis en avant en l'an VII par Duchâtel : la loi fiscale doit « apprendre au redevable ce qu'il doit ». Le cumul des impôts de l'enregistrement et du timbre, l'application de décimes à certains droits ne permettent pas au contribuable, pris en général, de liquider lui-même la taxe.

On peut encore reprocher à notre droit fiscal son

désaccord avec le droit civil et aussi l'exagération des tarifs.

Peut-on nourrir l'espoir de voir cet état de choses s'améliorer ?

SECTION I

INÉGALITÉS DANS LA RÉPARTITION DE L'IMPÔT

Les inégalités dans la répartition de l'impôt sont le défaut le plus grave d'une législation fiscale et choquent très violemment les idées actuelles de solidarité sociale.

Nous avons dit notre préférence pour un impôt proportionnel, et les raisons de cette préférence.

Notre droit fiscal n'assure pas encore très exactement la proportionnalité :

1° La tarification comporte encore un trop grand nombre de droits fixes ;

2° Le mode d'évaluation des immeubles lors des mutations à titre gratuit ou lors des échanges dont ils sont l'objet est irrationnel ;

3° Le principe de la non-restitution des droits conduit à exiger indûment l'impôt ;

4° L'obligation de l'enregistrement pour certains actes seulement favorise les actes non assujettis à cette obligation.

§ 1. — *Droits fixes*

Le droit fixe doit être laissé aux civilisations primitives qui n'ont que de faibles moyens d'appréciation des facultés contributives de chacun : il est inique et il est improductif.

A. — *Injustice du droit fixe.* — Un exemple fourni par M. Dujardin est concluant à cet égard (1).

L'inventaire d'une succession comprenant un actif de 200.000 francs, net de tout passif, a été fait en dix vacations et rédigé sur neuf feuilles de papier de 1 fr. 80. Il a été perçu en droits fixes d'enregistrement 37 fr. 50, endroits de timbre 16 fr. 20, au total 53 fr. 70.

Un autre inventaire relatif à une communauté et à une succession offrant un actif contesté d'une quinzaine de mille francs, grevé d'un passif d'environ 10.000, a été rédigé en dix vacations, également, mais sur sept feuilles de papier timbré de 1 fr. 80. Les droits payés au Trésor s'élèvent ensemble à 50 fr. 10, dont 37 fr. 50 d'enregistrement et 12 fr. 60 de timbre.

Si l'on prend en considération l'importance des deux masses l'impôt est de 0,0002 0/0, dans la seconde de 1 0/0.

L'énumération de la généralité des droits fixes provoquerait des observations de même nature.

1. Dujardin. *Des droits d'enregistrement et de greffe*, p. 55.

C'est ainsi que toute donation éventuelle donne lieu à un droit fixe de 9 fr. 38 et lors de sa réalisation à un droit proportionnel de 1 0/0, si elle a été faite en ligne directe à condition de service du donataire et qu'elle n'excède pas 2.000 francs. Une donation de 100 francs supportera ainsi au total 10 fr. 38 d'enregistrement, et au minimum 2 fr. 40 de timbre soit 12 fr. 78.

Une donation de 2.000 francs ne supportera que 29 fr. 38 d'enregistrement et 2 fr. 40 de timbre soit 31 fr. 78.

L'impôt est ici de 1, 58 0/0, et là de 12, 78 0/0.

Dans ces deux exemples l'improportionnalité a été en quelque sorte prévue par le législateur. Nous allons en donner un autre, où la combinaison du droit fixe de timbre et du droit proportionnel d'enregistrement établit une progression à rebours contrairement au principe de la loi de frimaire.

Soit un bail d'immeubles consenti moyennant 80 francs pour un an ; il doit acquitter l'impôt, qu'il soit constaté par un acte authentique, ou par un acte sous seing privé, ou qu'il résulte d'une simple convention verbale.

Dans le premier cas, il supportera les taxes suivantes :

Droit d'enregistrement (minimum).....	0 fr. 32
Droit de timbre de la minute.....	0 60
Droit de timbre des deux expéditions.....	3 60
Total	<u>4 fr. 52</u>

Dans le second cas :

Droit d'enregistrement.....	0 fr. 32
Droit de timbre (autant d'actes que de parties).....	<u>1 20</u>
Total.....	1 fr. 52

Dans le troisième cas, seulement le droit d'enregistrement soit 0 fr. 32.

La quotité de l'impôt ressort pour cette même convention à 5 fr. 65, à 1 fr. 90, ou à 0 fr. 40 pour 100.

Si l'on considère d'autre part un bail consenti pour trois ans moyennant 2.000 francs par an, on constate qu'il supporte suivant le cas un impôt variant de 0 fr. 39 à 0 fr. 25 pour 100 francs.

Il serait très facile de remédier à cette situation.

La suppression du droit de timbre sur tout acte assujetti au droit proportionnel d'enregistrement permettrait d'assurer la proportionnalité de l'impôt sur ces actes (la réforme a d'ailleurs été ébauchée par les lois du 27 juillet 1900 et du 22 avril 1905). Un léger rehaussement du taux de l'impôt indemniserait le Trésor de la perte subie à la suite de la suppression du timbre.

Quant aux actes assujettis aux droits fixes d'enregistrement en dehors des inventaires, des donations éventuelles et testaments que nous avons donnés comme exemples, beaucoup d'autres donnent une mesure de l'état de fortune de leurs auteurs et, comme tels, pour-

raient être assujettis à un droit proportionnel, calculé soit d'après l'importance des sommes qui y sont énumérées (tels les abandonnements de biens, les liquidations de reprises, les états de frais), soit d'après l'importance des actes auxquels ils se rapportent (tels les cahiers des charges, les testaments, certaines procurations).

Qu'importe la violation du principe de la distinction des droits fixes et des droits proportionnels posé par la loi de Frimaire ! Cette distinction semble avoir fait son temps. Le principe d'équité domine aujourd'hui la législation financière ; il convient de l'appliquer sans restriction.

B. — *Le droit fixe est improductif.* — La réforme que nous préconisons aurait aussi des conséquences budgétaires.

Le droit fixe est par sa nature nécessairement peu productif : devant être indistinctement supporté par tous les contribuables quelle que soit leur situation pécuniaire, il faut le mesurer aux facultés contributives des plus pauvres. La modicité de son taux fait que le Trésor ne peut en tirer que de médiocres revenus.

La transformation du droit fixe en droit proportionnel à taux très léger aurait donc l'avantage d'assurer un meilleur rendement de l'impôt.

§ 2. — *Mode d'évaluation des immeubles lors des échanges et mutations à titre gratuit.*

La valeur imposable des immeubles passibles des droits de mutations par décès ou des droits d'échange s'obtient en capitalisant par 20 s'il s'agit de biens urbains et par 25 s'il s'agit de biens ruraux.

Cet état de choses a une origine historique : le droit de relief équivalait le plus souvent au revenu pendant un an du fief transmis.

Aujourd'hui ce mode de calcul conduit à des inégalités. Le rapport entre le revenu et la valeur vénale varie très fréquemment. Depuis la fixation du taux de capitalisation le revenu de la propriété a diminué considérablement. « Personne n'ignore que la propriété non bâtie ne produit pas aujourd'hui un revenu supérieur à 2,50 ou 3 0/0. Or tandis que les transmissions à titre gratuit par décès de biens meubles et même les mutations de propriétés immobilières bâties supportent l'impôt sur leur valeur intégrale, les immeubles ruraux ne sont assujettis au droit que sur les 3/5 à peine de cette valeur. »

Un tel résultat conduit à une inégalité importante dans la répartition des charges publiques : la liquidation des droits de mutation à titre gratuit et d'échange devrait se faire sur la valeur vénale des immeubles.

Une tentative eut lieu en ce sens lors de la réforme du régime fiscal des successions.

Elle échoua pour des raisons de fait.

Le projet de M. Poincaré contenait la disposition suivante :

« Le droit de mutation par décès sera liquidé quant aux immeubles sur la valeur vénale des biens et sans que cette valeur soit inférieure au produit de la capitalisation du revenu faite au denier 20 pour les immeubles urbains et au denier 25 pour les immeubles ruraux. La déclaration de la valeur vénale sera accompagnée de la déclaration du produit des biens, ou des prix des baux courants, telle que cette dernière est exigée par les lois existantes. »

La commission de la Chambre devait rejeter le système :

« Ce qui a été surtout critiqué dans les dispositions de cet article, lit-on dans le rapport supplémentaire de M. Doumer, du 22 octobre 1895, c'est la faculté laissée à l'Administration de choisir le mode d'évaluation le plus avantageux pour le Trésor, soit comme aujourd'hui le revenu capitalisé des immeubles soit leur valeur vénale. Le reproche a paru fondé à la commission et au Gouvernement.

« Il fallait donc choisir... Ce sont des raisons de fait qui nous ont déterminés au maintien du *statu quo*. Substituer la valeur vénale au revenu capitalisé, comme il l'est actuellement au denier 25, c'était imposer un

surcroît de charges à la propriété rurale dont le revenu est presque toujours inférieur à 4 0/0, et dont la situation à l'heure présente n'est pas tellement prospère qu'on ait le droit de la surcharger. En outre l'Administration a, de longue main, amassé une foule de documents et de renseignements sur le revenu des biens ruraux qui lui permettent de contrôler les déclarations des héritiers et des légataires. C'était perdre au grand détriment du Trésor le fruit de ce patient travail que d'abandonner la méthode du revenu capitalisé. »

Toutefois la loi du 25 février 1901 apportait à la règle générale de capitalisation du revenu une exception pour le cas où il est dans la nature de l'immeuble transmis, soit de ne produire aucun revenu, soit de produire un revenu extrêmement faible et sans proportion avec la valeur vénale (1).

§ 3. — *Non-restitution des droits
régulièrement perçus*

Ce principe subsiste encore de nos jours malgré sa grande injustice. Historiquement, il s'expliquait par la nécessité d'assurer la stabilité des revenus publics et

1. Art. 12 de la loi du 25 février 1901 : « Les droits de mutation à titre gratuit entre vifs et par décès seront liquidés sur la valeur vénale en ce qui concerne les immeubles dont la destination n'est pas de procurer un revenu. »

par la crainte de la fraude (1). Ces deux raisons ont perdu toute leur valeur depuis l'an VII.

On a dit aussi que les parties, en cas de nullité de l'acte, supportaient les conséquences de leur faute ; or, il arrive que le plus souvent la faute des parties est involontaire.

Le principe de la non-restitution des droits a conduit à d'odieux abus.

Lorsqu'une perception est définitive aucune restitution n'est possible (2) et l'on considère comme telles les perceptions faites sur un acte soumis à une condition résolutoire. Ainsi la résolution d'une vente d'immeubles pour déficit de contenance n'entraîne pas la restitution. Les conditions impossibles ou illicites ne font pas plus obstacle à la perception définitive des droits.

La non-restitution est surtout grave lorsqu'un legs est fait sous condition suspensive. « Tant que cette condition n'est pas réalisée, les héritiers du disposant, leurs propres successeurs, les successeurs de ceux-ci acquitteront tous les droits de succession sur les valeurs léguées » ; les droits perçus ne seront pas restitués lors de l'arrivée de la condition (3).

Une conséquence invraisemblable de la non-restitution est signalée par la *Gazette du Palais* : « La déci-

1. Merlin. *Rép.* V^e Restitution des droits, n^o 1.

2. Cass., 26 décembre 1894.

3. Nous avons noté plus haut les efforts faits pour atténuer cette iniquité. *Supra*, p. 204.

sion ultérieure, en mettant à néant un jugement primitif, supprime en fait la cause même de la perception. Supposons qu'il y ait appel d'un jugement où les droits proportionnels ont été perçus ce jugement peut être l'objet d'une réformation totale, de telle sorte que finalement la demande soit rejetée ou que l'émolument résultant, pour le demandeur originaire, de la sentence de première instance soit réduit. Eh bien ! dans les deux hypothèses rien n'est restitué des droits proportionnels perçus en première instance. On les regarde comme définitivement perçus en dépit de l'événement ultérieur qui est la réformation totale ou partielle. Ainsi le veut la rigueur du texte de l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII. Est-il possible d'imaginer un abus plus flagrant du droit fiscal et n'est-il pas extraordinaire vraiment que depuis plus d'un siècle qu'il dure on n'ait rien fait pour en tarir la source par la modification ou même par l'abrogation de l'article 60 (1) ? »

Quelques atténuations ont été apportées au principe de la restitution. C'est ainsi que l'on accorde la restitution des droits perçus en cas d'erreur de fait dans les déclarations de succession (2), ou des droits payés sur les biens d'un absent qui revient ou qui donne de ses nouvelles (3). La restitution est encore faite lorsqu'une adjudication judiciaire est annulée par les voies léga-

1. *Gazette du Palais* du 29 juin 1906, n° 180.

2. D. M. F. du 12 avril 1818.

3. Loi du 28 avril 1816, art. 40.

les (1), ou que le prix de l'adjudication judiciaire d'immeubles n'excède pas 2.000 francs (2). Les droits perçus sur une cession d'office non suivie d'effet ou les droits afférents à la somme dont le prix a été réduit sont aussi restitués (3). On accorde également la restitution des droits perçus sur les acquisitions amiables antérieures aux arrêtés du préfet en matière d'expropriation (4) et des droits perçus sur une période de bail résiliée.

Malgré ces atténuations à sa rigueur, le principe de la non-restitution est encore la cause de trop d'abus ; et il semble bien qu'il soit appelé à disparaître bientôt de notre législation. Au Sénat la proposition Bisseuil du 8 janvier 1898 et à la Chambre les propositions Fabien Cesbron (5) et Reveillaud (6) tendent à l'abrogation de l'article 60.

Le Sénat a discuté la proposition Bisseuil.

Malheureusement le projet de loi ne prévoit que la restitution des droits payés sur un certain nombre d'actes : 1^o jugements rétractés sur opposition, réformés sur appel, ou annulés par la Cour de cassation ; 2^o tout acte de contrat annulé judiciairement pour cause de nullité ou rescindé pour cause de lésion ; 3^o toute déclai-

1. Avis du Conseil d'Etat, 18 octobre 1808. Instruction 429, § 1.

2. Loi du 23 octobre 1884.

3. Loi du 25 juin 1841, art. 14.

4. Loi du 3 mai 1841.

5. *J. off. Doc. parl.*, 18 novembre 1895, p. 3325.

6. *J. off. Doc. parl.*, 12 novembre 1905, p. 3854.

ration de mutation par décès souscrite par un légataire ou un héritier évincé postérieurement au profit d'un autre ; 4° toute mutation de biens ayant fait l'objet soit des actes ou contrats annulés, rescindés ou résolus, soit des successions dont la dévolution a été modifiée.

On se demande pourquoi les annulations ou résolutions qui se produisent de plein droit ne seraient pas englobées dans la réforme.

§ 4. — *Délais d'enregistrement*

L'obligation de l'enregistrement dans un délai déterminé a pour conséquence directe de favoriser les actes qui n'y sont pas soumis.

Cette inégalité entraîne, nous l'avons vu, le développement des actes sous seings privés et raréfie les actes authentiques.

Il ne semble pas que notre législation ait une tendance à modifier cette situation.

Supprimer les délais de paiement des droits de mutation ce serait presque renoncer au produit de l'impôt.

L'extension de l'obligation de l'enregistrement à tous les actes aurait de grands avantages : l'inégalité actuelle entre les conventions sous seings privés et les conventions notariées disparaîtrait. Encore pourrait-on réduire le taux actuel de l'impôt sur certains actes trop lourdement frappés ; le supplément de res-

sources à provenir de la réforme permettrait en effet ce dégrèvement. Mais il faudrait une sanction efficace à l'obligation imposée aux actes sous seing privé ; une sanction pécuniaire paraît bien insuffisante. Il y aurait lieu de revenir à la nullité édictée par la législation du contrôle, nous avons vu que l'on n'a jamais osé aller jusque là.

SECTION II

PRINCIPES DE PERCEPTION

Les principes de perception doivent être précis : la tâche du percepteur est simplifiée, et les chances d'erreur dans la liquidation de l'impôt sont réduites ; le contribuable de son côté sait ce qu'il doit et n'est pas tenté d'accuser le receveur d'arbitraire. C'est, « dit M. Wahl, l'ignorance des principes qui, sous l'ancien régime, avait été la cause de la réprobation qui frappait et les agents chargés des impôts sur les actes et les mutations, et ces impôts eux-mêmes. Pourquoi la haine qu'on leur portait dépassait-elle de beaucoup celle dont étaient l'objet les collecteurs des autres impôts ? C'est que dans une matière où les principes de la perception étaient plus compliqués et par suite plus mal connus que partout ailleurs l'arbitraire était fatal et que l'impossibilité où cette même ignorance mettait les contribuables de contrôler les perceptions exagérait les

craintes qu'ils avaient d'être victimes d'exactions » (1).

La législation fiscale n'atteint pas le degré de clarté désirable : le grand nombre des lois, le cumul des droits de timbre et d'enregistrement, les surtaxes variables provenant des décimes, tout ceci interdit au contribuable de calculer seul le montant de l'impôt.

§ 1. — *Refonte de la législation*

Les lois de l'an VII sont restées, malgré la pénétration de la science financière par des principes nouveaux, les lois fondamentales de notre droit fiscal.

Mais l'apparition de ces nouveaux principes ont amené un nombre tel de modifications de détail que l'on a peine à retrouver dans la législation actuelle la trace de règles directrices. La perception de l'impôt sur les actes juridiques et les mutations est régie par « une centaine de lois qui se délayent en un nombre d'articles supérieur à celui de nos cinq codes réunis ».

Il importe de faire cesser cet état de choses qui porte à la confusion ; un travail de codification est nécessaire, d'autant plus que les principes nouveaux de législation financière gagneraient à être mis en lumière.

1. Wahl, *op. cit.* Introduction, p. VI.

§ 2. — *Cumul des droits de timbre et d'enregistrement*

Ce cumul s'expliquait historiquement ; les droits de mutation profitaient à l'origine aux seigneurs, tandis que les droits de timbre étaient perçus au profit du roi.

De nos jours la fusion de ces droits s'impose.

Nous avons montré l'illogisme du droit de timbre de dimension combiné avec le droit proportionnel d'enregistrement (1). D'un côté, on ne comprend pas la superposition de deux droits sur un même acte : la nécessité de la fusion des diverses taxes perçues sur une même convention est assez évidente pour que cette fusion ait été envisagée déjà sous l'ancien régime du moins pour les droits de sceau, de contrôle et d'insinuation (2).

La fusion des droits de timbre et d'enregistrement paraît devoir se poursuivre prochainement.

Déjà en 1895 un projet de loi déposé par MM. Dupuy-Dutemps et Brisson prévoyait l'unification des deux droits, le projet ne fut jamais discuté, mais deux réformes partielles ont été opérées en ce sens par les lois du 27 juillet 1900 et du 22 avril 1905. Celle-ci exempte du droit de timbre « les minutes, originaux et expéditions des actes ou procès-verbaux de ventes, licitations

1. *Supra*, p. 196.

2. Néron et Girard. *Recueil d'états*, II, p. 212.

ou échanges d'immeubles ainsi que les cahiers des charges relatifs à ces mutations ». Celle-là supprimait les droits de timbre perçus à l'occasion des formalités hypothécaires sur « les registres tenus dans les bureaux d'hypothèques, les bordereaux d'inscription, les pièces produites par les requérants, et les reconnaissances de dépôt, les états, certificats et copies dressés par les conservateurs. »

La perte qui résulte pour le Trésor de la suppression du droit de timbre est compensée par un léger rehaussement de la taxe hypothécaire ou du droit de mutation.

Il y a lieu de se demander quelle taxe il conviendrait de maintenir de préférence, du droit de timbre ou du droit d'enregistrement.

Les pays étrangers qui n'ont pas subi l'influence de notre législation (Angleterre, Russie, Etats scandinaves, certains cantons suisses et plusieurs Etats d'Amérique), ont préféré le droit de timbre.

Le droit d'enregistrement lui paraît cependant supérieur.

Il est difficile aux particuliers de déterminer la quotité du droit. Ils seraient par suite dans l'obligation de recourir aux bons offices du préposé. D'autre part, les mutations verbales et les successions ne peuvent guère supporter qu'un droit d'enregistrement. Enfin le droit d'enregistrement a l'avantage de donner date certaine aux actes sous seing privé et de faciliter à la régie la

recherche des mutations non déclarées et la répression de la fraude.

On conçoit cependant le maintien du droit de timbre lorsqu'il existe seul : ainsi en est-il particulièrement du droit de timbre perçu sur les déclarations de séjour des étrangers.

§ 3. — *Décimes*

Les décimes considérés lors de leur institution comme une « subvention extraordinaire de guerre », ont perdu leur caractère de charge accidentelle. On considère actuellement qu'ils sont indissolublement liés au principal : l'État ne pourrait se priver des ressources qu'ils lui procurent.

Pourquoi ne pas opérer leur fusion avec le principal du droit ? La perception serait de beaucoup simplifiée.

Les lois du 25 février 1901 et du 22 avril 1905 ont déjà incorporé les décimes au principal, et tout laisse à penser que la réforme se poursuivra pour les autres droits, en même temps que s'opérera la fusion des droits de timbre et d'enregistrement (1).

1. La fusion des droits simples et des décimes a une répercussion sur le traitement des préposés et répare une injustice commise à leur égard. La rémunération des receveurs consiste en effet en remises proportionnelles sur les recettes, mais les remises ne se prélèvent pas sur les décimes ! Du moment que la proportionnalité des remises des agents et des recettes est admise, il y a une « injustifiable anomalie »

SECTION III

DROIT CIVIL ET DROIT FISCAL

La promulgation du Code civil a suivi de près celles de nos lois fiscales ; il en est résulté de fréquents désaccords entre les deux législations.

La loi de Frimaire prévoit ainsi certains contrats aujourd'hui inusités ou connus sous d'autres noms ; tels les atermoiments, les engagements d'immeubles, les baux à nourriture d'animaux. Quelquefois, elle attribue à certaines conventions des caractères qui ne leur appartiennent plus aujourd'hui ; ainsi s'explique la tarification de la constitution de rente perpétuelle au droit de vente mobilière alors qu'aujourd'hui elle est considérée avoir tous les caractères du prêt. La loi fiscale a aussi dénaturé sciemment certains contrats ; c'est ainsi que les donations à cause de survie ont été assimilées aux donations à cause de mort, le dépôt de sommes au prêt, le bail à nourriture au bail d'objets mobiliers.

Bien que les modifications des institutions civiles

à priver ces agents de toute remise sur les décimes. Le principe de la proportionnalité ne se fonde en effet que sur ce fait que la responsabilité pécuniaire du préposé croît avec l'importance des fonds qu'il encaisse. Pourquoi distinguer le principal des décimes ? On n'a jamais songé d'ailleurs à priver les percepteurs de leurs remises sur les centimes additionnels qui ne sont que des décimes. Cf. Wahl, *op. cit.*, t. I, p. 101, note 7.

aient demandé des modifications parallèles dans le droit fiscal, aucun effort n'a été tenté en ce sens depuis l'an IX : une réforme serait très désirable sur ce point et elle serait d'autant plus facile à réaliser qu'il n'en coûterait rien au Trésor.

SECTION IV

QUOTITÉ DE L'IMPOT

De l'avis général le taux de l'impôt est exagéré surtout sur les mutations à titre onéreux ou à titre gratuit.

On ne peut guère espérer d'amélioration sur ce point; des augmentations de dépenses sont à prévoir pour le fonctionnement normal des services qui incombent à l'Etat, et pour la réalisation des œuvres de solidarité sociale actuellement à l'étude.

La seule réforme qui permettrait un léger dégrèvement serait l'assujettissement à l'enregistrement obligatoire de toutes conventions sans distinction de forme ou de nature. Nous avons vu que cette réforme sera d'une application difficile faute d'un moyen certain de répression de la fraude (1).

1. *Supra*, p. 222.

CONCLUSION

Devant l'importance croissante de ses charges, l'Etat ne peut renoncer aux ressources que lui procurent l'impôt sur les actes juridiques et les mutations, ni même songer à abandonner une partie du produit de cet impôt.

Il faut se résigner à l'excès de tarification actuelle, pour seulement envisager la meilleure répartition possible des charges : « L'impôt, a-t-on dit, peut être injuste de deux façons, par son excès ou par sa mauvaise répartition. » La seconde injustice est beaucoup plus grave parce qu'elle lèse des intérêts privés alors que la première est une mesure générale dictée par les circonstances.

Le législateur semble actuellement pénétré de ces idées. Les réformes qu'il apporte au droit fiscal visent une meilleure répartition sans réduire le produit de l'impôt. C'est ce que l'on a exprimé par cette phrase : « Il faut que les réformes se suffisent à elles-mêmes. »

Vu : le Président de la thèse,
R. JACQUELIN

Vu : le Doyen,
LYON-CAEN

Vu et permis d'imprimer
Le Vice-Recteur
L. LIARD

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION.....	5

PREMIÈRE PARTIE

Théorie générale de l'impôt sur les actes juridiques et les mutations

CHAPITRE PRÉLIMINAIRE.....	7
CHAPITRE I. — Définitions.....	9
CHAPITRE II. — Justification des taxes sur les actes juridiques et les mutations.....	11
CHAPITRE III. — Nature des taxes sur les actes juri- diques et les mutations.....	15
§ 1. — Droit d'enregistrement.....	15
I. — Effets de la formalité.....	15
II. — Perception des droits	18
§ 2. — Droits de timbre.....	19
§ 3. — Taxes sur les formalités hypothécaires...	20
CHAPITRE IV. — La législation fiscale sur les actes ju- ridiques et les mutations au point de vue économique.....	22
Section I. — Généralités sur l'impôt.....	22
§ 1. — Ce qu'est l'impôt.....	22
§ 2. — Quotité, assiette et répartition.....	23
Section II. — Les impôts sur les actes juridiques et les mutations....	25

§ 1. — Actes juridiques autres que les actes de procédure et d'instance.....	25
§ 2. — Actes de procédure et d'instances.....	27
§ 3. — Mutations à titre gratuit.....	29

DEUXIÈME PARTIE

Historique des impôts sur les actes juridiques et les mutations

CHAPITRE I. — Ancien régime.....	31
Section I. — Droits féodaux.....	31
§ 1. — Droit de relief.....	32
§ 2. — Droit de quint.....	33
§ 3. — Lods et ventes.....	33
§ 4. — Répression de la fraude.....	34
Section II. — Impôts royaux.....	36
§ 1. — Origine des impôts royaux.....	36
A. — Droit de seel.....	37
B. — Le contrôle.....	37
C. — Insinuation.....	38
D. — Taxes diverses.....	40
E. — Impôt du timbre.....	41
§ 2. — Valeur de la législation fiscale de l'an- cien régime.....	41
CHAPITRE II. — Droit intermédiaire.....	44

TROISIÈME PARTIE

Les principes de la législation fiscale en l'an VII

CHAPITRE PRÉLIMINAIRE.....	49
CHAPITRE I. — Justification des taxes sur les actes juridiques et les mutations en l'an VII....	50
CHAPITRE II. — Les principes fondamentaux de la législation fiscale.....	52
§ 1. — Principes de la loi de Frimaire.....	52
§ 2. — Loi de Brumaire.....	55
§ 3. — Loi de Ventôse.....	56
CHAPITRE III. — Elaboration des tarifs....	58
§ 1. — Droits fixes et droits proportionnels....	58
§ 2. — Quotité du droit fixe.....	60
§ 3. — Quotité du droit proportionnel.....	61
CHAPITRE IV. — Répression de la fraude.....	63
Section I. — La procédure en matière de droit fis- cal.....	64
A. — Charge de la preuve.....	64
B. — Modes de preuve.....	65
C. — Procédure.....	66
Section II. — Les sanctions.....	66
Section III. — Mesures préventives contre la fraude.	70
§ 1. — Principe de la non-restitution des droits.	70
§ 2. — Principe de la non-distraction des char- ges.....	71
§ 3. — Nue propriété et usufruit.....	74

CHAPITRE V. — Valeur de la législation fiscale de l'an VII.....	76
--	----

QUATRIÈME PARTIE

Les Réformes fiscales de l'an VII à 1908

CHAPITRE PRÉLIMINAIRE. — La productivité et répar- tition	83
--	----

TITRE PREMIER

Réformes tendant à accroître la productivité de l'impôt.....	86
CHAPITRE PREMIER. — Causes de l'augmentation du produit de l'impôt	86
CHAPITRE II. — Création de taxes nouvelles sur les phénomènes nouveaux de la vie économi- co-sociale.....	88
<i>Section unique.</i> — Imposition des valeurs mobi- lières.....	88
§ 1. — Valeurs mobilières françaises.....	90
§ 2. — Valeurs mobilières étrangères.....	93
§ 3. — Conséquences du régime français des valeurs mobilières.....	95
CHAPITRE III. — Suppression des privilèges fiscaux.	99
CHAPITRE IV. — Modifications aux règles adminis- tratives.....	103
<i>Section I.</i> — La perception du droit proportionnel a lieu lors de la présentation d'un acte for- mant titre.....	103

§ 1. — Mutations verbales de propriété et de jouissance d'immeubles	105
§ 2. — Dons manuels	107
§ 3. — Ouvertures de crédit.....	108
<i>Section II. — Fixation de délais d'enregistrement pour l'enregistrement de divers actes.....</i>	<i>111</i>
§ 1. — Mutations verbales de propriété ou de jouissance d'immeubles	112
§ 2. — Fonds de commerce.....	113
CHAPITRE V. — Aggravation des tarifs.....	116
<i>Section I. — Modifications partielles du tarif....</i>	<i>117</i>
§ 1. — Transformation de droits fixes en droits proportionnels.....	118
§ 2. — Droits fixes.....	119
§ 3. — Droits proportionnels	122
A. — Mutations à titre onéreux.....	122
B. — Mutations à titre gratuit.....	123
C. — Origine de la différence d'imposition entre les droits sur les mutations à titre onéreux et les mutations à titre gratuit....	128
<i>Section II. — Les décimes.....</i>	<i>131</i>
§ 1. — Historique	132
§ 2. — Législation actuelle.....	133
§ 3. — Valeur économique des décimes.....	134
CHAPITRE VI. — Répression de la fraude.....	135
<i>Section I. — La procédure</i>	<i>135</i>
<i>Section II. — Les sanctions.....</i>	<i>137</i>
§ 1. — Nullité.....	138

§ 2. — Sanctions pécuniaires	141
<i>Section III.</i> — Précautions contre la fraude	143

TITRE DEUXIÈME

Modifications relatives à la répartition de l'impôt..	145
CHAPITRE I. — Les problèmes actuels de la répartition.....	145
CHAPITRE II. — Egalité des individus devant l'impôt.....	147
<i>Section I.</i> — Position actuelle de la question.....	147
§ 1. — Système de la loi de Frimaire.....	147
§ 2. — Législation moderne.....	149
<i>Section II.</i> — Les nouveaux droits proportionnels.	151
<i>Section III.</i> — Réforme des frais de justice.....	155
§ 1. — Loi du 26 janvier 1892.....	157
A. — Suppression d'impôts.....	157
B. — Réductions d'impôts.....	158
C. — Abrogation en matière de jugements de la théorie des dispositions indépendantes.	159
D. — Création d'une taxe de remplacement.	160
§ 2. — Loi du 28 avril 1893.....	161
APPENDICE. — Ventes judiciaires d'immeubles.....	162
<i>Section IV.</i> — La réforme hypothécaire.....	163
<i>Section V.</i> — Réforme du régime fiscal des successions	165
§ 1. — Déduction du passif.....	166
§ 2. — Nue propriété et usufruit.....	168

§ 3. — Progressivité des droits de succession...	170
A. — Progressivité ou proportionnalité ?.....	170
B. — Progressivité dans notre droit fiscal...	172
C. — Valeur de l'impôt progressif sur les mutations par décès.....	176
Section VI — Suppression de certains droits de timbre.....	178
Section VII. — Liquidation du droit proportion- nel	180
§ 1 ^{er} . — Enregistrement.....	180
§ 2. — Timbre.....	181
CHAPITRE III. — Immunités fiscales et dégrève- ments.....	183
Section I. — Rapports du droit fiscal et de l'éco- nomie nationale.....	183
Section II. — Dégrèvements et immunités accor- dés à des actes dont le développement inté- resse la prospérité nationale.....	185
§ 1 ^{er} . — Dégrèvements en faveur de l'agricul- ture.....	185
A. — Echanges d'immeubles ruraux.....	186
B. — Baux.....	190
C. — Crédit agricole. Warrants.....	191
§ 2. — Dégrèvements en faveur du commerce et de l'industrie.....	192
A. — Actes de commerce.....	192
B. — Marine marchande.....	195
C. — Autres dégrèvements.....	195

<i>Section III. — Réductions de droit en faveur d'œuvres d'assistance ou de prévoyance.....</i>	196
APPENDICE. — Régime fiscal des dons et legs faits à des personnes publiques.....	198
<i>Section IV. — Dégrèvements et immunités accordés à des individus.....</i>	200
§ 1. — Loi du 10 décembre 1850.....	200
§ 2. — Loi du 22 janvier 1851.....	201
APPENDICE. — Faveurs fiscales consenties à l'Etat..	202
<i>Section V. — Modifications apportées à la loi fiscale par la jurisprudence.....</i>	202
§ 1. — Créances irrécouvrables.....	203
§ 2. — Libéralités faites à une personne morale publique.....	204
§ 3. — Charges déductibles sous l'empire de la loi du 22 frimaire an VII.....	205
A. — Biens détenus à titre précaire.....	206
B. — Biens détachés du patrimoine par acte régulier.....	207
C. — Reprises matrimoniales sous les régimes de communauté.....	207

CINQUIÈME PARTIE

Valeur du droit fiscal. — Projets de réformes

<i>Section I. — Inégalités dans la répartition de l'impôt.....</i>	210
§ 1. — Droits fixes.....	211

A. — Injustice du droit fixe.....	211
B. — Improductivité du droit fixe.....	214
§ 2. — Mode d'évaluation des biens immeubles lors des échanges et mutations à titre gra- tuit.....	215
§ 3. — Non-restitution des droits régulièrement perçus.....	217
§ 4. — Délais d'enregistrement.....	221
<i>Section II.</i> — Principes de perception.....	222
§ 1. — Refonte de la législation.....	223
§ 2. — Cumul des droits de timbre et d'enre- gistrement.....	224
§ 3. — Décimes.....	226
<i>Section III.</i> — Droit civil et droit fiscal.....	227
<i>Section IV.</i> — Quotité de l'impôt.....	228
CONCLUSION.....	229

